

Indledning

Der har gennem de senere år været stort fokus på den tidligere skattekontrollov. Det er blevet fremført, at loven efter talrige ændringer over en lang årrække var blevet meget uoverskuelig, og at flere af kontrolhjemlerne var uklare. Der blev også rejst kritik af skatteforvaltningens anvendelse af kontrolhjemlerne. Der har været stillet en række spørgsmål i Folketinget om skattekontrollovens kontrolhjemler. Særligt spørgsmålet om rækkevidden af skattekontrollovens § 8 D i relation til indhentelse af teleoplysninger har været genstand for debat.

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

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

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

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

Et udkast til lovforslag var i perioden fra den 15. november 2016 til den 3. januar 2017 i høring hos en række organisationer og myndigheder. På baggrund af høringssvarene blev der sendt et nyt lovudkast i

høring hos organisationerne og myndigheder, hvilket betød en udskydelse af den planlagte fremsættelse fra januar 2017 til oktober 2017.

Der har været bred enighed om, at reglerne i skattekontrolloven burde forenkles og præciseres. Den tidligere skattekontrollov indeholdt selvangivelsespligter, særlige oplysningspligter i forbindelse med selvangivelsen, pligt til automatisk indberetning af oplysninger, oplysningspligt for den skattepligtige og tredjemand efter anmodning fra skatteforvaltningen, udveksling af oplysninger med andre myndigheder, administrative retsfølger og straffebestemmelser. Vurderingen har været, at bestemmelserne om tredjemands automatiske indberetningspligter med fordel kunne udskilles til en selvstændig lov om indberetningspligter, således at den tidligere skattekontrollov er opdelt i to nye love; dels en skattekontrollov og dels en skatteindberetningslov.

En opdeling i en skattekontrollov og en skatteindberetningslov tydeliggør, at lovene har forskellige formål. Skattekontrolloven handler, som navnet tilsiger, om kontrol af skatteansættelsen, mens de automatiske indberetningspligter primært handler om at kunne anvende oplysningerne ved dannelsen af borgernes årsopgørelser og oplysningsskemaer, ligesom indberetninger til indkomstregisteret i øvrigt indgår i et fælles-offentligt samarbejde om at indhente oplysninger, således at borgerne ikke skal meddele de samme oplysninger til forskellige myndigheder.

Der er således en væsentlig forskel på henholdsvis de bestemmelser – og anvendelsen heraf – som er omfattet af skatteindberetningsloven, og de bestemmelser, der er omfattet af skattekontrolloven.

Ved indberetning forstås, at den, der er indberetningspligtig, uden opfordring skal indberette oplysninger til skatteforvaltningen, herunder til indkomstregisteret, om tredjemand – f.eks. arbejdsgivers indberetning af løn og bankers indberetning af renter m.v.

Reglerne om indberetningspligt omfatter både månedlige, kvartalsvise, årlige og lejlighedsvis indberetninger af forskellige typer af oplysninger. Nogle af oplysningerne har karakter af at være kontroloplysninger, mens andre er nødvendige af hensyn til skatteforvaltningens mulighed for at kunne anvende oplysningerne på borgernes årsopgørelser og oplysningsskemaer. De oplysninger, der indberettes, kan derudover anvendes til udveksling af oplysninger med udlandet som led i samarbejde om international skattekontrol.

Undladelse af at foretage en pligtig indberetning kan straffes på samme niveau som afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger i indberetningen. Såfremt en indberetningspligtig har forsæt i forhold til, at mangler ved indberetningen fører til en for lav skatteansættelse hos en

eller flere skattepligtige, kan straffen blive fængselsstraf og en tillægsbøde svarende til den undtagne skat.

I de særlige tilfælde, hvor der foreligger et samvirke mellem den indberetningspligtige og den skattepligtige om manglende, urigtige eller vildledende oplysninger i indberetningen, skal der ikke straffes efter skatteindberetningsloven, men efter § 82 om aktivt skattesvig i skattekontrolloven eller efter bestemmelserne i kildeskatteloven

Det strafbare område vil være de situationer, hvor der er tale om indberetning af fradrag, indberetninger til eKapital og indberetninger, som er skattepligtige som B-indkomst, idet straffebestemmelserne i kildeskatteloven omfatter de situationer, hvor den indberetningspligtige skal indeholde og indberette A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Når indberetningen sker til et låst felt, er den skattepligtige ansvarsfri, hvis denne ikke har haft indflydelse på indberetningen, og det er således alene den indberetningspligtige, der efter omstændighederne kan straffes.

Der er i vidt omfang tale om at videreføre gældende ret, og den nu ophævede skattekontrollov, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013 med senere ændringer, vil stadig være gældende for alle indkomstår frem til og med 2017 i det omfang reglerne om selvangivelse og afgørelse af, om der er sket en strafbar overtrædelse skal anvendes, se noterne til § 90 om ikrafttrædelse.

1.1. Terminologi

Moderniseringen af skattekontrolloven har ændret på den tidligere anvendte terminologi på følgende punkter:

Selvangivelsesbegrebet er afskaffet og erstattet af et oplysningsbegreb, som er fundet mere tidssvarende, fordi langt de fleste skatteydere modtager en årsopgørelse direkte. Det indebærer bl.a., at udtrykket “at selvangive” erstattes af udtrykket “at oplyse”, at udtrykket “selvangivelse” – som selvangivelsesblanketten – erstattes af udtrykket “oplysningsskema”, og at udtrykket “selvangivelsesfristen” erstattes af udtrykket “oplysningsfristen”.

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

1.2. Regler, der ikke videreføres

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

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

Udtrykket skatteansættelse erstatter både udtrykket skatteligning og skatteberegning. Derved er der skabt ensartethed i forhold til de anvendte begreber i skatteforvaltningsloven, idet det følger af forarbejderne til skatteforvaltningsloven, at begrebet skatteansættelse (ansættelse af skat) anvendes såvel om opgørelse af grundlaget for skatteansættelsen som beregningen af den skat, dette grundlag fører til, og beregning af tillæg, gebyrer eller lignende, der er knyttet til skatteberegningen.

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

1.2. Regler, der ikke videreføres

En række bestemmelser i den tidligere skattekontrollov videreføres ikke i den nye skattekontrollov. Det gælder følgende bestemmelser:

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

teministeren også efter Skatterådets indstilling bestemme, at der ikke skal oplyses aktieindkomst, hvori der er indeholdt endeligt udbytteskat, evt. under en vis beløbsgrænse.

Efter den tidligere skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 7, omfatter selvangivelsespligten ikke indkomst, der beskattes efter kildeskattelovens §§ 48 E og 48 F, som angår den særlige skatteordning vedr. forskere, nøglepersoner m.fl. Efter denne ordning beskattes indkomsten endeligt med 26 pct. Kildeskattelovens § 48 F forudsætter imidlertid, at forskeren, nøglepersonen m.fl. kan have anden indkomst ved siden af forskerindkomsten, og forskeren, nøglepersonen, m.fl. modtager da også som andre lønmodtagere med enkle beskæftningsforhold en årsopgørelse. Der er som hovedregel ikke oplysningspligt i forhold til lønindkomst, som arbejdsgiveren har pligt til at indberette til skatteforvaltningen – det gælder også lønindkomsten som forsker. Der er derfor ikke behov for en særskilt bestemmelse, som undtager denne indkomst fra oplysningspligten.

Efter den tidligere skattekontrollovs § 2, stk. 3, kan elproduktionsvirksomheder, der er omfattet af § 57, stk. 1, nr. 1, i lov nr. 375 af 2. juni 1999 om elforsyning, med en elproduktion i indkomståret på under 10 MW eleffekt i stedet for at indgive en egentlig selvangivelse opfylde selvangivelsespligten ved at indgive virksomhedens årsregnskab inden selvangivelsesfristens udløb. Den nævnte bestemmelse i § 57, stk. 1, nr. 1, i lov nr. 375 af 2. juni 1999 blev ophævet i 2004, og bestemmelsen er ikke erstattet af andre bestemmelser i bekendtgørelse af lov om elforsyning. Den type virksomheder, der var omfattet af bestemmelsen i skattekontrolloven, havde indtægter ved den omhandlede elproduktion opgjort efter et "hvile i sig selv" princip, dvs. prisen var fastsat ud fra omkostningerne ved produktionen, og selvangivelsesfritagelsen blev givet ud fra en forventning om, at elproduktionsvirksomhedens resultatet var 0 kr. Ved ændringen af elforsyningsloven i 2004 overgik de pågældende elproduktionsvirksomheder imidlertid til salg på markedsvilkår, og de pågældende virksomheder kan herefter opnå både overskud og underskud ved salg af elektricitet. Der er således ikke længere grundlag for at fritage den pågældende type virksomhed fra pligten til årligt at give skatteforvaltningen indkomstoplysninger m.v.

Efter den tidligere skattekontrollovs § 3, stk. 2, 2. pkt., gælder, at hvis juridiske personer ikke inden selvangivelsesfristens udløb indgiver et skattemæssigt årsregnskab for den senest afsluttede regnskabsperiode til skatteforvaltningen, fordi regnskabet endnu ikke er godkendt af generalforsamlingen ved selvangivelsesfristens udløb, skal der senest 14 dage efter generalforsamlingens afholdelse gives skatteforvaltningen medde-

lelse om generalforsamlingens beslutning vedrørende regnskabet. Da juridiske personer i den pågældende situation i praksis vil søge skatteforvaltningen om forlængelse af selvangivelsesfristen, har bestemmelsen ingen praktisk betydning. Der er derfor ikke behov for bestemmelsen.

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

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

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

Efter den tidligere skattekontrollovs § 3 C, stk. 2, 2. pkt., kan skatteministeren fastsætte særlige regler for omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i dansk mønt. Bestemmelsen har ikke hidtil været udnyttet og afskaffes derfor.

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

Efter den tidligere skattekontrollovs § 4, stk. 5, gælder, at selvangivelsespligtige, som modtager en årsopgørelse efter regler fastsat af skatteministeren i medfør af § 1, stk. 5, eller alene modtager oplysninger om

indberettede tal til brug for årsopgørelsen, jf. § 1, stk. 6, kan undlade at selvangive, hvis de anvendte oplysninger i årsopgørelsen eller indberettede tal til brug for årsopgørelsen er korrekte og fyldestgørende. I den nye skattekontrolløvs § 2, stk. 2, præciseres den skattepligtiges oplysningspligt, så det udtrykkeligt bliver slået fast, at der ikke er oplysningspligt for oplysninger, som skal indberettes efter skatteindberetningsloven af tredjemand, når oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen. Da årsopgørelsen m.v. i altovervejende grad er dannet på baggrund af indberettede oplysninger efter skatteindberetningsloven, findes der ikke at være behov for at medtage bestemmelsen i § 4, stk. 5. I det omfang skatteforvaltningen anvender den skattepligtiges egne forskudsoplysninger i årsopgørelsen, vil den skattepligtige have pligt til at korrigere disse oplysninger, hvis de ikke er korrekte, jf. noterne til § 2, stk. 2.

Efter den tidligere skattekontrolløvs § 5, stk. 1, nr. 1, beregnes der ikke noget skattetillæg for fysiske personer, der har fået tilsendt en årsopgørelse efter regler fastsat af skatteministeren i medfør af § 1, stk. 5, eller oplysninger om indberettede tal til brug for årsopgørelsen, jf. § 1, stk. 6, og som ikke efter § 4, stk. 1, nr. 2, har anmodet om i stedet at modtage en selvangivelse. Bestemmelsen er ikke medtaget, da bestemmelsen må anses for at være overflødig. Fremover er alene de grupper af skattepligtige, som kan blive pålagt et skattetillæg, nævnt.

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

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

Efter den tidligere skattekontrolløvs § 6 E, stk. 2, gælder, at skatteforvaltningen kan indhente oplysninger fra det register, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører efter § 7 i lov om næringsbrev til fødevarer virksomheder, og efter § 6 c i lov om hotel- og restaurationsvirksomhed, som er nødvendige for at kontrollere, at skatte- og afgiftslovgivningen overholdes. Oplysningerne kan indhentes bl.a. med henblik på registersamkøring og sammenstilling af oplysninger i kontroløjemed. Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 1344 af 19. december 2008, og registeret blev kaldt Erhvervsstyrelsens overtrædelsesregister. Registeret blev nedlagt i forbindelse med ophævelse af næringsbrevsordningen pr. 1. januar 2015, uden at skattekontrolløven i den forbindelse blev konsekvensrettet. Bestemmelsen er ikke videreført.

Efter den tidligere skattekontrollovs § 8 E gælder, at enhver arbejdsgiver, der har etableret eller fremtidigt etablerer en pensionsordning, der omfattes af pensionsbeskatningslovens afsnit I, er pligtig efter skatteministerens nærmere bestemmelse til at give skatteforvaltningen og det forsikringsselskab eller pengeinstitut m.v., gennem hvilket pensionsordningen forvaltes, alle oplysninger om dennes nærmere indhold, herunder om størrelsen af arbejdsgiverens og den pensionsberettigedes årlige bidrag til ordningen samt om eventuelle ændringer i denne. Der er ikke behov for bestemmelsen, da skatteforvaltningen kan anmode om de pågældende oplysninger efter bestemmelsen i § 61, hvorefter offentlige myndigheder, enhver erhvervsdrivende samt ikke erhvervsdrivende juridiske personer efter anmodning skal meddele skatteforvaltningen oplysninger, der skønnes at være nødvendige og væsentlige for kontrollen af en identificerbar fysisk eller juridisk person.

Den tidligere skattekontrollovs § 9, stk. 2, fastsætter, at der er udpantningsret for tvangsbøder. Udpantningsretten følger allerede af § 11 i lov nr. 285 af 29. april 2017 om inddrivelse af gæld til det offentlige. Reglen i § 9, stk. 2, er overflødig og videreføres ikke.

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

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

Efter den tidligere § 11 B skal skattepligtige, som har værdipapirer deponeret i udenlandske pengeinstitutter, oplyse SKAT om depotet og sørge for, at der årligt indberettes om størrelsen af indestående, renter m.v. for indkomståret til skatteforvaltningen. Med gennemførelsen af

ovennævnte lov nr. 1884 af 29. december 2015 blev OECD's globale standard for indberetning og udveksling af kontooplysninger gennemført med virkning fra den 1. januar 2016. Det betyder, at skatteforvaltningen første gang i 2017 vedr. indkomståret 2016 automatisk vil modtage oplysninger om værdipapirer i depot fra udenlandske myndigheder. På den baggrund er der ikke længere behov for bestemmelsen. Dog er deponeringspligten i bestemmelsens stk. 1 og 3 videreført i § 22, stk. 2.

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

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

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

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

Efter den tidligere skattekontrollovs § 21 gælder, at der skal betales en tillægsskat svarende til skatten af det unddragne beløb i tilfælde, hvor strafansvaret er forældet efter straffelovens §§ 93 og 94. En tilsvarende bestemmelse eksisterede i dødsboskatteloven, indtil den blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2003, jf. lov nr. 1058 af 17. december 2002. Baggrunden for indførelsen af bestemmelsen i skattekontrolloven

var dels den eksisterende bestemmelse i dødsboskatteoven, dels de daværende store forskelle på de strafferetlige regler for forældelse, som var maksimum 10 år, og den formueretlige forældelse, som dengang var 20 år. Den absolutte formueretlige forældelse er i dag 10 år, hvilket stadig ligeledes er tilfældet for den strafferetlige forældelse, og der er således ikke den samme begrundelse for at have bestemmelsen. Bestemmelsen har ikke været anvendt i mange år, og er ikke videreført.

Efter den tidligere skattekontrolløvs § 22 kan politiet yde skatteforvaltningen bistand efter regler, der fastsættes efter forhandling mellem skatteministeren og justitsministeren. Det antages at være bistand til de straffesager, der kan afgøres administrativt af skatteforvaltningen, da politiets bistand til at overvinde fysiske hindringer i forbindelse med en udgående kontrol fremgår af den tidligere skattekontrolløvs § 6, stk. 8. Da der er ikke på noget tidspunkt har været forhandling mellem skatteministeren og justitsministeren, er bestemmelsen ikke videreført.

1.3. Skattelovgivningens systematik

Ifølge grundlovens § 43 kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Bestemmelsen indeholder ikke en nærmere definition af, hvad skat er. Skatte- og afgiftsretten omfatter en række forskellige former for beskatning og afgiftspålæggelse. Efter skatteforvaltningslovens § 1 udøver told- og skatteforvaltningen forvaltningen af lovgivning om skatter og lov om vurdering af landets faste ejendomme samt lov om registrering af køretøjer, bortset fra kompetencer, som er tillagt politiet. Bestemmelsen vedrører forvaltning af lovgivning om enhver form for skat til det offentlige, det vil sige såvel direkte skatter (skat af indkomst, ejendom m.v.) som indirekte skatter (afgifter). Bestemmelsen omfatter således ikke kun indkomstskat, herunder arbejdsmarkedsbidrag, kirkeskat, dødsboskat og ejendomsværdiskat, men også gaveafgift, moms, såkaldte punktafgifter, told og afgift efter pensionsafkastbeskatningsloven og lignende.

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

og statsskattelovens titel blev samtidig ændret til lov om indkomstskat til staten.

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

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

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

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

Regler om kontrol samt de egentlige skattestraffebestemmelser findes i skattekontrolloven, og gælder kun for de direkte skatter. De enkelte afgiftslove indeholder egne kontrolbestemmelser og straffebestemmelser. Skattekontrolloven indeholder desuden de almindelige regler om den skattepligtiges oplysningspligt i forbindelse med årsopgørelsen, bestemmelser om oplysningspligt efter anmodning og udveksling af oplysninger med andre myndigheder. Skattekontrollovens registerbestemmelser og bestemmelser om samarbejde med udenlandske skattemyndigheder gælder dog både direkte og indirekte skatter, se note til § 1.

Selv om den øvrige skattelovgivning indeholder talrige supplerende bestemmelser på både indkomst- og udgiftssiden, udgør statsskattelovens §§ 4-6 stadig hovedprincipperne for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Efter §§ 4-6 opgøres den skattepligtige indkomst som differencen mellem de bruttoindtægter, der er skattepligtige efter § 4, og de

bruttoudgifter, der er fradragsberettigede efter § 6. Den skattepligtige indkomst er således et nettobeløb. Har den skattepligtige flere indkomstkilder, sammenlægges de positive eller negative indkomstkompener, hvorefter nettobeløbet reduceres med de fradragsberettigede udgifter efter § 6.

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

Statsskattelovens § 5 foreskriver dansk rets hovedregel om, at formuebevægelser bortset fra næringstilfælde og spekulation er den skattepligtige indkomst uvedkommende. Dette udgangspunkt er over årene blevet gradvist udhulet ved, at stadig flere kapitalgevinster ved selvstændig lovgivning er gjort skattepligtige. Aktieavancebeskatningsloven hjemler beskatning af avance ved afståelse af aktier m.v., ejendomsavancebeskatningsloven hjemler beskatning af avance ved afståelse af fast ejendom, og kursgevinstloven hjemler beskatning af visse kursgevinster ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer. Disse love giver endvidere adgang til i visse tilfælde at opnå fradrag for tab.

Statsskattelovens § 5 har stadig væsentlig betydning, da den fastslår princippet om, at kapitalgevinster og tab ved afståelse af et formuegode kun er skattepligtige, hvis der er hjemmel hertil i lovgivningen. De fleste skattepligtige kapitalgevinster og fradragsberettigede tab indgår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, der for fysiske personer ved opgørelse og beregning af skatterne opdeles i henholdsvis personlig indkomst og kapitalindkomst, jf. personskattelovens §§ 3 og 4. Aktieavancer og tab beskattes dog som udgangspunkt som aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a.

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

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

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

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

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

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

På årsopgørelsen eller oplysningsskemaet er beløbene rubriceret efter de indkomst- og fradragkategorier, de skal medregnes til. Summen af samtlige disse indkomster og fradrag udgør den skattepligtige indkomst. Det fremgår endvidere af felterne, hvilke indkomstbeløb, der indgår i

grundlaget for beregning af arbejdsmarkedsbidraget og den midlertidige udligningsskat af store pensionsudbetalinger. Herudover indeholder årsopgørelsen eller oplysningsskemaet beløb, der beskattes særskilt som aktieindkomst, samt for boligejere tillige oplysninger om værdien af deres ejerbolig(er), der udgør beskatningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten.

De indkomstgrundlag, der danner basis for skatteberegningen, opgøres alle som nettobeløb, dvs. indkomster minus fradrag. Er fradragene større end indkomsterne, fremkommer der et negativt indkomstgrundlag eller et underskud. Generelt gælder, at sådanne underskud kan "gemmes" og fremføres til modregning i de følgende års indkomster og skatter. For gifte personer foretages der dog modregning af underskud i en ægtefælles positive indkomster og skatter i underskudsåret, før et evt. resterende underskud fremføres. Det er en betingelse for overførsel af underskud, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb. Der er ingen tidsbegrænsning på fremførsel og modregningsadgang for "gamle" underskud. For at sikre den korrekte skattemæssige værdi af underskuddene, er der i personskatteloven regler for behandlingen af negativ skattepligtig indkomst, negativ personlig indkomst og negativ aktieindkomst.

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

1.4. Samspil mellem skattekontrolloven og anden lovgivning

Som det fremgår af det foranstående afsnit om skattelovgivningens systematik, er der en lang række love, der regulerer den materielle skatteansættelse.

Det samme er tilfældet for den sagsbehandling, som skatteforvaltningen skal gennemføre i forbindelse med dannelse af en årsopgørelse og eventuelt efterfølgende kontrol af skatteansættelsen. Skattekontrolloven kan ikke stå alene. Anvendelsen af oplysnings- og kontrolbestemmelserne skal følge de almindelige forvaltningsretlige regler, som i et vist omfang er kodificeret i forvaltningsloven, databeskyttelsesloven og -forordningen og lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter (retssikkerhedsloven). Hertil kommer internationale konventioner om beskyttelse af privatlivets fred og garantier for en retfærdig rettergang. Endelig indeholder bogføringsloven bestemmelser, der er relevante for udfærdigelse af årsregnskaber og skatteregnskaber, herunder dokumentation, videregivelse og opbevaring af regnskabsmateriale.

I indledningen til afsnit II, der indeholder bestemmelser om henholdsvis den skattepligtiges og tredjemands oplysningspligter efter anmodning fra skatteforvaltningen, gennemgås de mest centrale bestemmelser i retssikkerhedsloven, databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven, EU's Charter og Den europæiske Menneskerettighedskonvention, samt bogføringsloven.

Afsnit I

Afsnit I indeholder fire kapitler, som beskriver de oplysningspligter, som forskellige skattepligtige har overfor skatteforvaltningen i forbindelse med den årlige skatteansættelse, og de særlige oplysningspligter for visse skattepligtige, som f.eks. reglerne om dokumentationskravene ved transfer pricing. For at gøre loven mere overskuelig er det valgt at adskille de to typer af regler, således at afsnit I, kapitel 1, angår den almindelige pligt til at give skatteforvaltningen oplysninger om den skattepligtige indkomst, og kapitel 2, kapitel 3 og kapitel 4 angår de særlige oplysningspligter, som påhviler visse skattepligtige at afgive i eller sammen med oplysningskemaet, samt opbevaring af visse oplysninger.

Som noget nyt indledes loven med en formålsparagraf, idet skattekontrolloven fastlægger den skattepligtiges oplysningspligt om sine indkomst- og formueforhold, og skatteforvaltningens myndighedsopgaver i forhold til at sikre, at enhver skattepligtig til Danmark betaler den korrekte skat, herunder anmodning om oplysninger fra den skattepligtige selv, fra tredjemand, andre danske myndigheder og samarbejde med udenlandske myndigheder.

Kapitel 1 indeholder reglerne om de almindelige oplysningspligter, undtagelser til oplysningspligten og de årlige frister for afgivelse af oplysninger, og der er foretaget en del ændringer i forhold til den tidligere skattekontrollov.

Selvangivelsesbegrebet er afskaffet og erstattet af et oplysningsbegreb. Selvangivelsesbegrebet er ikke længere tidssvarende, hvor langt de fleste modtager en årsopgørelse uden forinden at have selvangivet. Samtidig præciseres de skattepligtiges oplysningspligt, så det udtrykkeligt bliver slået fast, at der ikke er oplysningspligt for oplysninger, som skal indberettes efter skatteindberetningsloven af tredjemand, under den forudsætning, at den skattepligtige modtager en årsopgørelse eller den skattepligtige ikke kan korrigere oplysningen i oplysningskemaet. Den skattepligtige er dog ikke fritaget fra sin oplysningspligt, når der består et afhængighedsforhold mellem den skattepligtige og den oplysningspligtige tredjemand. Dette kunne alene udledes indirekte af den tidligere skattekontrollovs § 1 A, stk. 2 og 3.

På skat.dk og via andre digitale platforme har den skattepligtige gennem en årrække haft mulighed for at afklare sit mellemværende med

skatteforvaltningen digitalt ved brug af selvbetjeningsløsningen TastSelv til selvangivelse af indkomstårets skattepligtige indkomst.

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

Skatteforvaltningen har i en række tilfælde, hvor it-systemet af udefra kommende omstændigheder er brudt ned, indrømmet en udskydelse af selvangivelsesfristen ud fra force majeure-betragtninger. Skatteministeren får nu udtrykkelig hjemmel til at give skatteforvaltningen bemyndigelse til at forlænge fristen ved større driftsforstyrrelser eller it-nedbrud.

Kapitel 2 viderefører de tidligere regler om pensionsordninger i udenlandske forsikringselskaber, placering og pensionsmidler i særlige opsparingsordninger, deponering af værdipapirer og gaver til ikke fuldt skattepligtige.

Kapitel 3 viderefører de tidligere regler om, at erhvervsdrivende i selskabsform skal give oplysninger om ejer- og medlemsforhold, regler om regnskabsførelse i fremmed valuta og krav om, at finansieringsselskaber, der vil anvende de særlige regler for opgørelse af tab på udlån og hensættelse på garantier skal indsende en revisorerklæring sammen med oplysningsskemaet, der bekræfter at betingelserne for at anvende reglerne er opfyldt.

Kapitel 4 viderefører reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende koncerninterne transaktioner.

Kapitel 1 [1]

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

[1] Kapitel og historik

Helt tilbage fra den første statsskattelov af 1903 og de efterfølgende ændringslove af 1912 og 1922 pålagde ligningsmyndighederne pligt til at opfordre skatteyderne til selv at angive indkomst og formue.

Blev denne opfordring til at angive selv ikke fulgt, så mistede skatteyderen retten til at gøre indsigelse mod en skønsmæssig ansættelse. Dette grundprincip blev senere overført i den velkendte "selvangivelse", og bestemmelserne herom blev flyttet fra statsskatteloven og over i den første kontrollov i 1946, jf. lov nr. 392 af 12. juli 1946. Lovens titel blev ændret til skattekontrolloven ved lov nr. 539 af 17. december 1971.

Med større revision af loven ved lov nr. 200 af 6. juli 1957, blev der institueret en egentlig forpligtelse til at selvangive indkomsten, formue og pligt til at oplyse hovedposter i privatforbruget, samt en udvidelse af kontrolmulighederne og en udvidelse af erhvervsdrivendes pligt til at indsende regnskabsmateriale med bilag. Endelig blev indsat en række kontrolmuligheder hos tredjemand for skattemyndighederne.

Ved lov nr. 23 af 30. januar 1964 indførtes at selvangivelse af indkomst og regnskab kunne fremtvinges ved daglige bøder. Ved lov nr. 184 af 4. juni 1964 indførtes pligt til at selvangive skattefri indtægter – og samtidig blev erhvervsdrivendes oplysningspligt udvidet til at omfatte "andre dokumenter" af betydning for skatteansættelsen i tilknytning til regnskabet. Ved lov nr. 205 af 3. juni 1967 udvidedes pligten til at selvangive formuen, og der skete en fastlæggelse af krav til erhvervsdrivendes regnskabsførelse.

Ved lov nr. 177 af 21. marts 1973 blev sat bemyndigelsesregler om det regnskabsmæssige grundlag for de regnskaber, der skulle tilgå skattemyndighederne sammen med selvangivelsen.

Ved lov nr. 1296 af 27. december 1996 (Ændringer som følge af afskaffelse af formueskatten m.v.) blev bestemmelserne om selvangivelsesforpligtelse af formuen ophævet grundet formueskattens afskaffelse, og statsskattelovens titel blev samtidig indskrænket til lov om indkomstskat til staten.

Kendetegn gennem de mange versioner af kontrollov og skattekontrolllov er, at selvangivelsen (nu oplysningsskemaet) er ikke dispositivt dokument, men er indispositivt dokument. Det betyder, at skattemyndighederne og domstole ikke er bundet af indholdet, og derfor kan nå til et andet resultat ved kontrol og prøvelse alt selvfølgelig under respekt af fakta, bevisrettens og skatterettens regler. Dette grundprincip er ikke ændret med ophævelse af selvangivelsesbegrebet – så det gælder også ved oplysningsskema og oplysningskravet.

Allerede ved dommen i UfR 1932.598 ØLD fastslog Østre Landsret, at indgivelse af oplysningerne ikke kunne opfattes som dispositiv akt – eller en anden form for disposition fra skatteydere side, som skulle være bindende på nogen måde for skattepligten eller for myndighederne. Videre fandtes årsopgørelsen ifølge Landsretten at skulle afhænge af den virkelige indtægt, og dette betyder at borgerens indgivelse af oplysninger alene er et retligt forhold, hvormed skatteyderen under ansvar opfylder sin informations-/oplysningspligt til skatteforvaltningens nærmere ansættelse til skat, udstedelse af årsopgørelse og kontrol.

Ændret begrebsanvendelse fra “selvangivelse” til “oplysning”

Med nærværende 2017-skattekontrolllov er selvangivelsesbegrebet ændret med virkning fra 1. januar 2019 til at være forpligtelsen til at indgive “oplysningsskema”. Følgende væsentlige ændringer sættes med skattekontrollovens kapitel 1:

- Udtrykket “at selvangive” erstattes af udtrykket “at oplyse” eller indgive oplysningsskema.
- Udtrykket “selvangivelse” – som selvangivelsesblanketten – erstattes af udtrykket “oplysningsskema”.

- Udtrykket “selvangivelsesfristen” erstattes af udtrykket “oplysningsfristen”.

Da der også fremover må forventes at være skattepligtige, som ikke har pligt til at kommunikere med det offentlige digitalt, er ordlyden tilpasset dette, og tager også hensyn til dette forhold, f.eks. vil udtrykket “indgive et oplysningsskema” være anvendt, hvilket er et udtryk, som på den ene side bærer præg af en indsendelse af et fysisk dokument, men som på den anden side også rummer den digitale indsendelse.

Fra skatteligning til skattekontrol og fra skatteligning til skatteansættelse

Skattekontrolloven anvender nu fast udtrykket skattekontrol i stedet for skatteligning, jf. eksempelvis skattekontrollovens § 59, stk. 3. Dette er begrundet ved, at skattekontrolloven omfatter situationer, hvor der enten foretages en kontrol af den eksisterende ansættelse af indkomstskat eller en kontrol, fordi der mangler oplysninger til at foretage en skatteansættelse.

Skattekontrolloven anvender udtrykket “tvangsbøder” i stedet for det hidtidige udtryk “daglige bøder”, der let kan forveksles med dagbøder fra andre retsområder.

Det fremgår også af lovmotiverne til skattekontrolloven, at begrebet skatteansættelse, dvs. “ansættelse af/til skat” anvendes såvel om opgørelse af grundlaget for skatteansættelsen som om beregningen af skatten, og dette grundlag fører til beregning af tillæg, gebyrer eller lignende, der er knyttet til skatteberegningen. Se tilsvarende ansættelsesbegrebet i skatteforvaltningsloven, herunder agterskrivelsesreglen i skatteforvaltningslovens § 20, hvor det fremgår:

§ 20. Agter told- og skatteforvaltningen at træffe en afgørelse om ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat på et andet grundlag end det, der er selvangivet, skal den selvangivelsespligtige og eventuelt andre parter underrettes om den påtænkte afgørelse. Det samme gælder, i det omfang en selvangivelsespligtig har undladt at selvangive og ansættelsen som følge deraf skal ske skønsmæssigt. Underretningen skal opfylde de krav til begrundelsen af en forvaltningsafgørelse, der følger af forvaltningsloven.

Udtrykket skatteansættelse efter skattekontrolloven erstatter i det brede perspektiv både udtrykket skatteligning og skatteberegning. Dog er

skatteberegningen et produkt og følgen af skatteansættelsen, jf. også sammenhængen og systematikken til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt.-3. pkt. som følger:

§ 26. Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen.

Genoptagelsesreglerne – ansættelsesfristreglerne i skatteforvaltningslovens § 26 og 27 – supplerer princippet om at alle forhold skal med, og at der efterfølgende også er frist til at få rettet til, så den virkelige indkomst bliver ansat til skat via skatteansættelse. De formelle fristregler sætter den ydre ramme for bemyndigelsen til at kunne foretage skatteansættelser. Den ordinære frist giver en nem adgang til at få ændret ved genoptagelse, hvor begæringen er afgivet inden for fristen, hvorimod den ekstraordinære frist kræver, dels at reaktionsfristen på 6 måneder overholdt, og dels at en af de objektivt opregnede situationer i bestemmelsen er opfyldt, og så skal det også være inden for forældelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 34 a. Der er tale om et ret kompliceret samspil mellem disse frist- og forældelsesregler. Se om fristerne af Hans Henrik Bonde Eriksen i “Skatteforvaltningsloven med kommentarer” 2. udgave DJØF 2017.

Skatteansættelsen er den skatteretlige reaktion, dvs. afgørelsen fra skatteforvaltningen, og det kan derfor være såvel kendelsen ved ændret ansættelse som årsopgørelsen med selve skatteberegningen. Procedurereglerne for ændringer og sagsbehandling i den forbindelse findes i skatteforvaltningsloven, jf. også ovenfor.