

Notat

Til alle i ØkoKrim

SKAT Nordsjælland
Projekt Money Transfer
26. juni 2012
Birgitte Bundgaard

Kontrolbeføjelser i skattesager med særligt henblik på Money Transfer

Nedenstående notat angiver retningslinjer for SKATs indhentelse af materiale til brug for Projekt Money Transfer. Retningslinjerne fremlægges ud fra en vurdering/fortolkning foretaget af projektledelsen i projekt Money transfer, og betegnelsen SKAT skal forstås som SKAT Økokrim Projekt Money Transfer.

1. Hvad kan indhentes?

Indledningsvis beskrives de hjemler, som SKAT kan benytte til at indhente oplysninger hos skatteydere og tredjemand.

1.1. Overordnede hjemler

Skattekontrollovens § 1 er den overordnede hjemmel til at bede lønmodtagere og erhvervsdrivende, som er skattepligtige, eller som anses at være skattepligtige, om oplysninger til brug for ligningen/kontrollen.

Efter SKL § 1 skal enhver, der er skattepligtig her til landet, selvangive sin indkomst mv. til SKAT. SKAT kan på baggrund af SKL § 1 anmode om oplysninger hos skattepligtige lønmodtagere og erhvervsdrivende til brug for ligningsarbejdet, herunder kontrol af selvangivne oplysninger. Der forudsættes et sagligt grundlag for SKATs anmodning om oplysninger, dvs. at det normalt forudsættes, at SKAT inden henvendelsen til skatteyderen har grundlag for at antage, at sagen vil kunne resultere i en afgørelse om ændring af den pågældende skatteydere skatteansættelse.

SKL § 1 kan kun anvendes overfor skatteydere, som er skattepligtige til Danmark. Dvs. at hvis en person ikke anser sig for skattepligtig til Danmark, kan SKAT ikke anvende SKL § 1, medmindre SKAT har grundlag for at anse personen for skattepligtig til Danmark.

Skatteforvaltningslovens § 1 udgør, som SKL § 1, også hjemmel til, at SKAT som led i forvaltningen af skattelovgivningen mv. kan anmode om oplysninger hos skatteydere.

SKAT er med denne mere brede hjemmel tillige berettiget til at anmode om oplysninger til brug for bedømmelsen af, om en person er skattepligtig til Danmark. Ved henvendelser vedrørende skattepligt skal SFL § 1 således anvendes som hjemmel. Dette forudsætter dog, at SKAT før henvendelsen har grundlag for en formodning om, at den pågældende person eventuelt er skattepligtig til Danmark.

1.2. Konkrete hjemler/oplysningspligter

Udover de mere overordnede hjemler findes i skattekontrolloven mere specifikke hjemler på, hvad SKAT kan indhente af oplysninger hos skatteydere.

Skattekontrollovens § 6 beskriver oplysningspligten for erhvervsdrivende, der fører regnskab. Efter denne bestemmelse kan SKAT anmode erhvervsdrivende, herunder juridiske personer, om at indsende regnskabsmateriale. Det materiale, som SKAT kan bede om, er både det materiale, som kan have betydning for skatteligningen og for afgørelsen af skattepligt til Danmark.

Efter skattekontrollovens § 6 B har fysiske personer, som ikke er bogførings- eller regnskabspligtige, pligt til efter anmodning at oplyse SKAT om oplysninger om formue ved indkomstårets begyndelse, hovedposter i årets privatforbrug samt formuen ved indkomstårets udløb.

Oplysningspligten efter SKL § 6 B gælder imidlertid kun for personer, der er skattepligtige i Danmark. Oplysninger til brug for afklaring af en eventuel skattepligt til Danmark for ikke bogførings- eller regnskabspligtige fysiske personer, må derfor søges fremskaffe efter SFL § 1, jf. ovenfor i afsnit 1.1. Kun hvis SKAT har grundlag for at anse personen for skattepligtig til Danmark, kan der afkræves oplysninger direkte med hjemmel i SKL § 6B.

Efter skattekontrollovens § 8 C kan SKAT hos selvstændigt erhvervsdrivende tredjemænd indhente oplysninger om disse virksomheders omsætning mv. med skatteyderen.

Skattekontrollovens § 8 D udgør SKATs hjemmel til at bede om oplysninger hos private juridiske personer, eksempelvis teleselskaber og banker, til brug for ligningen/kontrollen af navngivne skatteydere. Indhentning af oplysninger om unavngivne personer kræver Skatterådets godkendelse. De oplysninger, som kan indhentes efter SKL § 8 D, er de oplysninger, som af SKAT skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen.

Nedenfor beskrives nærmere, hvordan SKAT projekt Money Transfer vurderer kravet om, at skatteyderen skal være navngiven (afsnit 2.4) samt at oplysningerne skal have "væsentlig betydning" (afsnit 2.5), skal forstås.

Ovenstående oplysningspligter kan fremtvinges ved hjælp af daglige bøder, se nedenfor afsnit 3.1.

1.3. Opsamling

Det overordnede udgangspunkt er, at SKAT har hjemmel til at indhente de oplysninger, som SKAT har brug for til ligning og kontrol af en skatteyder, hos skatteyder selv eller hos tredjemand.

Til dette overordnede udgangspunkt findes imidlertid nogle begrænsninger og nogle udfordringer.

2. Begrænsninger mht. indhentning af oplysninger

Der findes både i de bestemmelser, som er beskrevet ovenfor, og i andre bestemmelser, begrænsninger som afgrænser SKATs muligheder for at indhente oplysninger og materiale hos skatteyderen selv og hos tredjemand.

2.1. Mistanke om svig hos skatteyderen

I retssikkerhedsloven er i § 10 givet retningslinjer for, hvordan SKAT skal forholde sig, hvis SKAT får konkret mistanke om, at en skatteyder har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. Der skal ifølge forarbejderne være tale om en mistanke, som er så stærk, at der ville være grundlag for inden for strafferetsplejen at rejse en sigtelse eller give en sigtets rettigheder. Problematikken kommer eksempelvis på tale, når SKAT vurderer, at der er grundlag for at anvende fristgennembrudsreglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 5.

I forhold til skatteyderen selv, bestemmes i retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, at SKAT ikke kan kræve, at skatteyderen opfylder sine oplysningsforpligtelser, hvis der er mistanke om strafbare forhold. Skatteyderen kan således ikke forpligtes til at medvirke til at opklare det påståede strafbare forhold. Retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, er imidlertid ikke til hinder for, at SKAT kan opfordre skatteyderen til at indsende oplysninger, blot skatteyderen informeres om, at der ikke er nogen pligt hertil. SKAT er forpligtet til at give den mistænkte skatteyder lejlighed til at svare for sig, inden der træffes en afgørelse eller inden oplysningerne eventuelt søges indhentet fra tredjemand. Hvis skatteyderen ikke ønsker at medvirke til at oplyse sagen, kan SKAT tage hensyn til dette ved bevisbedømmelsen i skattesagen.

I forhold til tredjemand bestemmes det i retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, at oplysningspligterne stadig gælder for oplysninger om en mistænkt skatteyder, hvis blot ikke oplysningen skal anvendes til fastsættelse af straf. Dvs. at SKAT ikke er begrænset i forhold til at indhente oplysninger hos eksempelvis teleselskaber og banker til brug for skatteansættelsen af en mistænkt skatteyder.

2.2. Skatteyder mener ikke selv at være skattepligtig

Det vil, jf. ovenfor afsnit 1.1 og 1.2, være muligt med hjemmel i SFL § 1 eller SKL § 6 at bede skatteyder selv om oplysninger til brug for afgørelsen af, hvorvidt skatteyderen er skattepligtig til Danmark eller ikke.

Hvis der imidlertid ikke kan fremskaffes tilstrækkelige oplysninger ad denne vej, vil det også være muligt at anmode tredjemand, eksempelvis teleselskaber, om oplysninger med hjemmel i SKL § 8 D.

2.3. Væsentlig betydning for skatteligningen – proportionalitetsprincippet

Efter ordlyden af SKL § 8 D skal private juridiske selskaber, eksempelvis telesekskaber og banker, efter anmodning give SKAT oplysninger, der af SKAT skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen.

Ifølge forarbejderne ligger der bl.a. i væsentlighedskriteriet, at SKAT skal være tilbageholdende med at kræve oplysninger direkte fra disse juridiske personer mv., hvis oplysningerne lige så vel kan kræves af eller gennem skatteyderen selv. I Procesvejledningens afsnit P.2.2. skrives, at der også må tages hensyn til, hvis formålet med kontrollen ville forspildes, hvis oplysningerne skulle indhentes fra skatteyderen selv, samt at der ikke pålægges tredjemand unødige udgifter.

SKL § 8 D vurderes at give SKAT ganske vide rammer hvad angår omfanget af de oplysninger, som kan forlanges af eksempelvis telesekskaber. Men at væsentlighedskriteriet betyder, at SKAT konkret i hver sag skal foretage en vurdering af væsentligheden af oplysningerne førend disse søges indhentet. Oplysningerne skal altså vurderes væsentlige for sagens afgørelse.

Hvis de ønskede oplysninger lige så vel kan fremskaffes via skatteyderen selv, vil væsentlighedskriteriet i forhold til tredjemand som udgangspunkt ikke være opfyldt, og SKAT har derfor pligt til at søge at skaffe oplysningerne fra skatteyderen først – også selvom der er mistanke om svig, jf. ovenfor afsnit 2.1. Dette udgangspunkt kan dog fraviges, hvis der konkret er grundlag for at antage, at skatteyderen ikke vil afgive oplysningerne.

Selvom skatteyderen selv har afgivet oplysninger om nærmere angivne faktiske omstændigheder, bør SKAT dog udvise en vis påpasselighed med at lægge disse oplysninger til grund uden at efterprøve oplysningerne og sikre sig dokumentation herfor.

SKAT skal indledningsvis overveje, om man i første omgang bør nøjes med at kræve oplysninger i mindre omfang, og først efter at have bedømt de indledende oplysninger eventuelt kræve yderligere oplysninger. Dog kan en sådan fremgangsmåde konkret være uhensigtsmæssig og unødigt ressourcekrævende hos både SKAT og tredjemand, hvorfor SKAT vil kunne være berettiget til at sende én samlet anmodning, selvom dette kan betyde, at SKAT får indhentet oplysninger, som viser sig alligevel ikke at være nødvendige.

Hvilke oplysninger, som SKAT kan indhente hos teleselskaberne, afhænger således af en konkret bedømmelse af den pågældende sag.

Ved bedømmelse af en persons eventuelle skattepligt til Danmark, vil det som udgangspunkt være af væsentlig betydning at indhente oplysninger om personens eventuelle benyttelse af en telefon i Danmark og udlandet. SKAT vil kunne forlange, at et

teleselskab oplyser, hvorvidt en navngiven person har haft et telefonnummer registreret hos selskabet, og typisk også præcis på hvilke tidspunkter og i hvilket land telefonen er ringet fra og til. En specificeret faktura er måske tilstrækkeligt til at vise dette, men det afgørende er, at de dokumenter, som modtages, indeholder sikker dokumentation for de ønskede oplysninger. SKAT bør dog tage hensyn til teleselskabernes muligheder og ressourceforbrug i forbindelse med fremskaffelsen.

Oplysninger om de telefonnumre, der er ringet til og fra, antages ikke umiddelbart for relevant for SKAT at forlange, medmindre det i det konkrete tilfælde er nødvendigt for at konstatere, om den pågældende telefon er benyttet af den pågældende skatteyder selv eller, som eventuelt hævdet af skatteyderen, eksempelvis et familiemedlem.

Masteoplysninger vil også kun være relevante at indhente, hvis det i det konkrete tilfælde er nødvendigt for eksempelvis at fastslå skatteyderens benyttelse af en bestemt fast ejendom.

2.4. Oplysninger vedrørende ikke-navngivne personer

Efter SKL § 8 D kan SKAT indhente oplysninger hos tredjemænd til brug for skatteligningen, dog kræves Skatterådets tilladelse før indhentning af oplysninger vedrørende ikke-navngivne personer. Se herom i Procesvejledningens afsnit P.2.2.2.

SKAT skal nævne navnet på den pågældende skatteyder ved en anmodning efter SKL § 8 D. Der er ikke tilstrækkelig klar lovhjemmel til den opfattelse, at SKATs henvendelse blot skal henvise til identificerbare oplysninger som eksempelvis et telefonnummer eller en hjemmesideadresse. I sådanne tilfælde skal Skatterådet involveres.

Men hvis det er nødvendigt for SKAT at indhente oplysninger om, hvilken personkreds en navngiven person har ringet til og modtaget oplysninger fra, vil dette kunne ske uden Skatterådets tilladelse, hvis oplysningerne skal anvendes i forbindelse med skatteyderens egen skatteansættelse og ikke de pågældende samtalepartners skatteansættelse.

Ved mobiltelefoner med taletidskort kan telefonens ejer eller bruger være ukendt for teleselskabet. SKAT kan imidlertid have en konkret formodning om, at telefonen ejes af den person, hvis skatteforhold SKAT undersøger. SKAT kan i sådanne situationer forlange oplysninger om telefonens anvendelse uden inddragelse af Skatterådet, dog skal SKAT i anmodningen oplyse den pågældende skatteyers navn.

2.5. Henvendelse efter SKL § 8 D

Når SKAT henvender sig til eksempelvis et teleselskab med henvisning til SKL § 8 D, skal SKAT forinden foretage en konkret vurdering af, om oplysningerne er væsentlige for skatteligningen. Det skal fremgå af materialeindkaldelsen til fx teleselskabet, at SKAT finder at oplysningerne er væsentlige for skatteligningen og det skal også fremgå, at det ikke har været muligt at tilvejebringe de fornødne oplysninger eller den fornødne dokumentation hos den pågældende skatteyder selv. At det ikke har været muligt at indhente materialet hos skatteyderen selv dækker både over de

tilfælde, hvor SKAT har forsøgt, men hvor det af forskellige årsager ikke har været muligt at indhente materialet hos skatteyderen selv, og de tilfælde hvor SKAT af forskellige årsager vurderer, at det ikke er muligt at indhente materialet hos skatteyderen selv.

Teleselskabet mv. kan på baggrund af henvendelsen komme med bemærkninger, herunder f.eks. bemærkninger om omfanget og formen af de efterspurgte oplysninger/dokumentation.

Hvis ikke teleselskabet på baggrund af den indledende henvendelse udleverer de ønskede oplysninger, må SKAT træffe en afgørelse om, at selskabet har pligt hertil, og at en manglende efterlevelse heraf vil blive sanktioneret med daglige bøder efter SFL § 9 – se om daglige bøder nedenfor i afsnit 3.1. Begrundelsen i denne afgørelse skal indeholde de samme elementer som materialeindkaldelsen samt en stillingtagen til de bemærkninger, som teleselskabet mv. måtte være fremkommet med. Begrundelsen skal bl.a. sætte teleselskabet mv. i stand til at bedømme, om væsentlighedsbetingelsen i SKL § 8 D er opfyldt, men der bør vises tilbageholdenhed på grund af den almindelige tavshedspligt. Samspillet mellem tavshedspligten og begrundelsespligten er beskrevet i Procesvejledningens afsnit A.A.6.1.2.4.2.

2.6. Fristregler og forældelsesregler

Fristreglerne i SFL § 26 og § 27 indeholder frister for SKATs foretagelse af skatteansættelser, men der er ikke i bestemmelserne eller forarbejderne dertil grundlag for at fastslå, at bestemmelserne indeholder grænser for anvendelse af skattekontrollovens oplysningspligter. Fristreglerne er således ikke til hinder for, at SKAT beder om oplysninger fra skatteyder eller tredjemand for år, som er forældede efter SFL § 26, enten fordi oplysningerne har relevans for beskatningen i et ikke-forældet indkomstår, eller fordi oplysningerne skal bruges til at afgøre, om der er mulighed for fristgennembrud efter reglerne i SFL § 27.

SKATs krav som følge af ekstraordinære ansættelser forældes ifølge SFL § 34 a efter 10 år. Der kan ikke indhentes oplysninger til brug for forældede skattekrav, men SKAT vil være berettiget til at indhente oplysninger for forældede år, hvis oplysningerne har relevans for en ansættelse for et indkomstår indenfor forældelsesfristen.

2.7. Krav fra tredjemand om betaling for oplysninger

Tredjemand kan ikke kræve betaling for opfyldelse af forpligtelserne efter eksempelvis SKL § 8 D. SKAT bør derfor, som nævnt ovenfor i afsnit 2.3, inddrage hensynet til ressourceforbruget hos tredjemand, når der indhentes oplysninger.

Hvorvidt teleselskaber, banker mv. kan kræve betaling for ressourceforbruget hos deres kunder, beror på forholdet mellem selskaberne og kunderne.

3. Sanktioner i forbindelse med indhentning af oplysninger

3.1. Daglige bøder

Ifølge SKL § 9, kan oplysningerne der følger af oplysningspligterne i SKL §§ 6, 6 B, 8 C og 8 D fremtvinges med daglige bøder. Dette gælder mht. SKL § 8 D både oplysninger om navngivne og ikke-navngivne personer.

Det anbefales imidlertid ikke, at SKAT anvender tvangsbøder overfor skatteyderne selv.

Der arbejdes pt. på retningslinjer for bødestørrelse. En vejledning om fremgangsmåden ved pålæg af daglige bøder kan findes i ØkoKrim-vejledningen.

3.2. Skønsmæssige ansættelser

SKL § 6 og § 6 B om indhentning af oplysninger hos skatteydere indeholder en henvisning til, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 5, stk. 3, hvis ikke skatteyderne efterkommer SKATs krav om udlevering af materiale.