



Fremsat den 6. november 2019 af Skatteministeren (Morten Bødskov)

Forslag

til

Lov om ændring af skatteindberetningsloven, skattekontrolløven, kildeskatteløven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven¹⁾

(Gennemførelse af direktiv om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger)

§ 1

I skatteindberetningsloven, lov nr. 1536 af 19. december 2017, som ændret bl.a. ved § 37 i lov nr. 1429 af 5. december 2018, § 5 i lov nr. 1727 af 27. december 2018 og senest ved § 9 i lov nr. 84 af 30. januar 2019, foretages følgende ændringer:

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, EU-Tidende 2016, nr. L 342, side 1, og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018

om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, EU-Tidende 2018, L 139, side 1.«

2. Efter § 46 indsættes i *kapitel 7*:

»§ 46 a. Skatteministeren fastsætter regler om, at mellemmand og relevante skatteydere skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om grænseoverskridende ordninger til told- og skatteforvaltningen. Skatteministeren fastsætter derudover regler om, at en mellemmand, som påberåber sig en fritagelse fra indberetningspligt efter regler udstedt i medfør af 1. pkt., skal notificere andre mellemmand eller relevante skatteydere herom.

§ 46 b. Reagerer told- og skatteforvaltningen ikke på en grænseoverskridende ordning, der er indberettet efter regler udstedt i medfør af § 46 a, eller som told- og skatteforvaltningen har modtaget oplysninger om fra en udenlandsk myndighed, jf. skattekontrolløvens § 66, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden af eller den skattemæssige behandling af denne ordning.«

3. I § 48, *stk. 1*, indsættes efter »§ 11«: », § 46 a,«.

4. I § 52, *stk. 1, 3. pkt.*, indsættes efter »§ 41«: »eller regler udstedt i medfør af § 46 a«.

5. I § 56, *stk. 1, 1. pkt.*, indsættes efter »denne lov«: »eller regler udstedt i medfør heraf«.

¹⁾ Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, EU-Tidende 2018, L 139, side 1.

§ 2

I skattekontrolloven, lov nr. 1535 af 19. december 2017, som ændret ved § 6 i lov nr. 1430 af 5. december 2018 og § 7 i lov nr. 1726 af 27. december 2018, foretages følgende ændringer:

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, EU-Tidende 2016, nr. L 342, side 1, og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, EU-Tidende 2018, L 139, side 1.«

2. I § 66, nr. 1, 1. pkt., ændres »og Rådets direktiv 2016/2258« til: », Rådets direktiv 2016/2258/EU«, og efter »hvidvaskreguleringen« indsættes: »og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 3

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret bl.a. ved § 3 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 4 i lov nr. 1554 af 13. december 2016 og § 2 i lov nr. 1555 af 19. december 2017 og senest ved § 17 i lov nr. 551 af 7. maj 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 62 D, stk. 3, og § 88, stk. 2, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258« til: », Rådets direktiv 2016/2258«, og efter »hvidvaskreguleringen« indsættes: »og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 4

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019, som ændret senest ved § 18 i lov nr. 551 af 7. maj 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 16 H, stk. 2, 2. pkt., ændres »og Rådets direktiv 2016/2258« til: », Rådets direktiv 2016/2258«, og efter »hvidvaskreguleringen« indsættes: »og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 5

I pensionsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1088 af 3. september 2015, som ændret bl.a. ved § 5 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 6 i lov nr. 1554 af 13. december 2016, § 20 i lov nr. 1555 af 19. december 2017 og senest ved § 4 i lov nr. 496 af 1. maj 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 15 C, stk. 1, nr. 6, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258« til: », Rådets direktiv 2016/2258«, og efter »hvidvaskreguleringen« indsættes: »og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 6

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2020.

Stk. 2. Bestemmelser udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 46 a, som affattet ved lovens § 1, nr. 2, kan have virkning for grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt er gennemført den 29. oktober 2014 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning
 - 1.1. Lovforslagets formål og baggrund
2. Lovforslagets hovedpunkter
 - 2.1. Generelle betragtninger om gennemførelse af obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger
 - 2.1.1. Gældende ret
 - 2.1.2. Den foreslåede ordning
 - 2.2. Afgrænsning af, hvem der skal indberette, og registreringspligt
 - 2.2.1. Gældende ret
 - 2.2.2. Den foreslåede ordning
 - 2.3. Afgrænsning af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger
 - 2.3.1. Gældende ret
 - 2.3.2. Den foreslåede ordning
 - 2.4. Indberetning, opbevaring af grundlaget for de indberettede oplysninger og myndighedernes manglende reaktion på en indberetning
 - 2.4.1. Gældende ret
 - 2.4.2. Den foreslåede ordning
 - 2.5. Fritagelse fra indberetningspligt og notifikationspligt
 - 2.5.1. Gældende ret
 - 2.5.2. Den foreslåede ordning
 - 2.6. Udveksling af oplysninger med andre lande
 - 2.6.1. Gældende ret
 - 2.6.2. Den foreslåede ordning
 - 2.7. Ændringer af mere teknisk karakter
 - 2.7.1. Gældende ret
 - 2.7.2. Den foreslåede ordning
 - 2.8. Sanktioner
 - 2.8.1. Gældende ret
 - 2.8.2. Den foreslåede ordning
 - 2.9. Forholdet til databeskyttelsesforordningen
3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige
4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.
5. Administrative konsekvenser for borgerne
6. Miljømæssige konsekvenser
7. Forholdet til EU-retten
8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.
9. Sammenfattende skema

1. Indledning

Ved dette lovforslag foreslås det at skabe hjemmel til, at skatteministeren kan fastsætte nærmere regler ved bekendtgørelse, der skal gennemføre Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så

vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Skatteplanlægning er blevet mere avanceret, og medlemsstaterne har haft stadig sværere ved at beskytte deres natio-

nale skattegrundlag. Implementeringen af DAC6 skal medvirke til at minimere omfanget af aggressiv skatteplanlægning.

Automatisk udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder er afgørende i forhold til at kunne sikre, at myndighederne har adgang til de oplysninger, der er nødvendige for, at myndighederne kan træffe eventuelle foranstaltninger, mod aggressiv skatteplanlægning. Indberetning af oplysninger om potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger vil kunne bidrage positivt til bestræbelserne på at skabe en retfærdig beskatning på det indre marked.

Ved lovforslaget foreslås det desuden, at der skabes hjemmel til, at skatteministeren vil kunne indgå aftaler om automatisk udveksling af oplysninger med lande uden for EU. I regi af OECD arbejdes der på at etablere aftaler om informationsudveksling vedrørende ordninger, der kan øge risikoen for skatteunddragelse. Ordningerne, der vil kunne udveksles oplysninger om, er ordninger, der er udformet for at undgå automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti, og ordninger, der skaber uigennemsigtige udenlandske ejerskabsstrukturer. OECD's Committee on Fiscal Affairs har den 8. marts 2018 vedtaget modelregler til imødegåelse heraf (Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures). Modelreglerne indeholder en model for en indberetningspligt vedrørende sådanne ordninger, som de interesserede jurisdiktioner kan indføre. Modelreglerne skal suppleres af aftaler mellem jurisdiktionerne om udveksling af de indberettede oplysninger, men modelreglerne er endnu ikke udmøntet i sådanne konkrete aftaler.

1.1. Lovforslagets formål og baggrund

Rådet har vedtaget direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Direktivet skal ses i lyset af, at medlemsstaterne har haft stadigt sværere ved at beskytte deres nationale skattegrundlag mod at blive eroderet, da metoderne til skatteplanlægning er blevet stadig mere avancerede, da den øgede mobilitet for både kapital og personer inden for det indre marked ofte udnyttes. Skatteplanlægning omfatter almindeligvis aftaler, der indgås på tværs af forskellige jurisdiktioner, og hvor skattepligtige fortjenester flyttes til mere gunstige skatteordninger, eller skatteyderens samlede skattetilsvær reduceres på anden vis. En række medlemsstater har som følge heraf oplevet et betydeligt fald i skatteindtægter. Viden om potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger vil betyde, at myndighederne umiddelbart vil kunne reagere på en skadelig skattepraksis og lukke eventuelle huller ved at vedtage lovgivning eller foretage målrettede risikovurderinger og skatterevisioner. Det er derfor afgørende, at medlemsstaternes skattemyndigheder gennem indberetning fra rådgivere m.v. kommer i besiddelse af relevante oplysninger om potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger.

Da de fleste potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger involverer flere jurisdiktioner, vil udveksling af oplysninger om sådanne ordninger mellem jurisdiktionerne føre til yderligere positive resultater. Navnlig er automatisk udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder afgørende for at sikre, at myndighederne er i besiddelse af de oplysninger, der er nødvendige for, at der kan træffes eventuelle foranstaltninger imod aggressiv skatteplanlægning.

Formålet med direktivet er, at der gennem indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger vil kunne bidrages effektivt til bestræbelserne på at sikre en retfærdig beskatning på det indre marked. Efter direktivet skal medlemsstaterne pålægge mellemmand en forpligtelse til at underrette skattemyndighederne om visse grænseoverskridende ordninger, der potentielt vil kunne benyttes til aggressiv skatteplanlægning. Aggressiv skatteplanlægning består i at udnytte alle teknikaliteter i et lands skattesystem eller uforeneligheder mellem to eller flere landes skattesystemer med henblik på at undgå korrekt beskatning. Aggressiv skatteplanlægning kan være tilrettelagt på flere forskellige måder. Aggressiv skatteplanlægning kan føre til dobbelte fradrag (f.eks. når det samme tab trækkes fra i flere lande) eller dobbelt skattefritagelse (f.eks. når indkomst, der ikke beskattes i ét land, er fritaget fra beskatning i et andet land).

Derudover har direktivet til formål at gøre den fælles indberetningsstandard om indberetning og udveksling af oplysninger om finansielle konti mere effektiv. Denne standard, som også er kendt under navnet Common Reporting Standard (CRS), er gennemført i EU-retten ved Rådets direktiv 2014/107/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (DAC2). Standarden gøres mere effektiv ved, at der stilles krav om indberetning af ordninger, som er udformet med henblik på at omgå, at der sker indberetning i overensstemmelse med standarden.

Der er i OECD-regi udformet modelregler om indberetning vedrørende ordninger udformet for at undgå automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti og ordninger med det formål at skabe uigennemsigtige strukturer, der skjuler reelt ejerskab. Disse regler blev vedtaget af OECD's Committee on Fiscal Affairs den 8. marts 2018. Modelreglerne indeholder en model for en indberetningspligt vedrørende sådanne ordninger, som de interesserede jurisdiktioner kan indføre. Modelreglerne skal suppleres af aftaler mellem jurisdiktionerne om udveksling af de indberettede oplysninger, men modelreglerne er endnu ikke udmøntet i sådanne aftaler mellem landene.

Formålet med disse modelregler er at give skattemyndighederne oplysninger om ordninger til omgåelse af CRS og ordninger, der går ud på at etablere uigennemsigtige offshore-strukturer, herunder om brugerne af disse ordninger og dem, der er involveret i ordningerne i øvrigt.

Oplysninger, som indberettes ved anvendelsen af disse modelregler, kan bruges til dels at sikre en højere grad af overholdelse af reglerne dels til at skaffe information med henblik på udvikling af skattepolitiske tiltag. Modelregler

har desuden til formål at skabe en afskrækkende effekt i forhold til design, markedsføring og anvendelse af ordninger omfattet af reglerne.

Formålet med lovforslaget er derudover, at der skabes hjemmel til, at skatteministeren ved bekendtgørelse kan fastsætte regler, der gennemfører DAC6 og de aftaler, Danmark måtte indgå til gennemførelse af OECD's modelregler. Endvidere er formålet at foretage en række konsekvensændringer som følge af vedtagelsen af DAC6.

2. Lovforslagets hovedpunkter

2.1. Generelle betragtninger om gennemførelse af obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger

2.1.1. Gældende ret

Lovforslaget indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

DAC6 er udformet som en ændring af Rådets Direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (bistandsdirektivet).

En række af de eksisterende definitioner i bistandsdirektivets artikel 3 ændres, ligesom der indsættes flere nye definitioner i artiklen, hvorved bistandsdirektivet kommer til at rumme definitioner af de begreber, der anvendes i regler om indberetning og udveksling af oplysninger om visse grænseoverskridende ordninger.

Derudover indsættes en ny artikel 8ab i bistandsdirektivet om indberetning og udveksling af oplysninger om visse grænseoverskridende ordninger.

Denne bestemmelse suppleres af et nyt bilag IV til bistandsdirektivet, som er indsat ved DAC6. Bilaget indeholder de kendetegn, en grænseoverskridende ordning skal have for at blive indberetningspligtig.

Endelig indeholder DAC6 ændringer af mere teknisk og praktisk karakter, herunder bestemmelser om, at EU-landene skal indføre sanktioner for overtrædelse af de nationale regler, der gennemfører DAC6.

OECD's modelregler indeholder en model for en indberetningspligt vedrørende ordninger til omgåelse af CRS eller indførelse af uigennemskuelige offshore-strukturer, som de interesserede jurisdiktioner kan indføre. Modelreglerne skal suppleres af aftaler mellem jurisdiktionerne om udveksling af de indberettede oplysninger, men modelreglerne er endnu ikke udmøntet i sådanne aftaler mellem landene.

OECD's modelregler må ikke forveksles med OECD's modelbeskatningsoverenskomst om indkomst og kapital (Model Tax Convention on Income and on Capital). Modelbeskatningsoverenskomsten indeholder en model for, hvordan en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan se ud, og som

kan danne grundlag for forhandling af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem landene. Modelreglerne indeholder derimod en model for indberetningsregler, som de enkelte lande egenhændigt kan indføre.

2.1.2. Den foreslåede ordning

De gældende danske regler er ikke tilstrækkelige til, at Danmark kan opfylde forpligtelserne efter DAC6, ligesom Danmark ikke uden lovændring vil kunne gennemføre aftaler indeholdende forpligtelser til at gennemføre OECD's modelregler for indberetning af oplysninger om ordninger til omgåelse af CRS eller etablering af uigennemskuelige offshore-strukturer.

Det foreslås derfor, at der indføres hjemmel til, at skatteministeren skal kunne gennemføre de indberetnings- og notifikationsregler (rådgiveres notifikationspligt over for skatteydere eller andre, hvis rådgiveren påberåber sig en tavshedspligt), der fremgår af DAC6 og OECD's modelregler, og at der skabes hjemmel til at foretage udveksling af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger med andre lande.

Brugen af en bemyndigelsesregel gør det muligt, at skatteministeren kan fastsætte varierende regler afhængig af, om reglerne skal gennemføre DAC6 eller OECD's modelregler. Der er således forskelle på DAC6 og OECD's modelregler. DAC6 indeholder en række kendetegn, som ikke kan findes i OECD's modelregler. De regler, der udstedes til gennemførelse af de to regelsæt, vil dermed kunne afspejle dette.

De oplysninger, som Skatteforvaltningen vil få gennem indberetning fra de indberetningspligtige mellemmand, fra relevante skatteydere, ved udveksling af oplysninger fra andre lande og fra de danske finansielle institutter, vil kunne bruges til at sikre en højere grad af regelefterlevelse. De oplysninger, Skatteforvaltningen vil kunne få fra mellemmandene og de relevante skatteydere og ved udveksling af oplysninger fra andre landes skattemyndigheder, vil ikke kunne bruges til fortryk af oplysninger på den skattepligtiges årsopgørelse. Oplysningerne vil dog på anden måde kunne anvendes til at sikre en højere grad af regelefterlevelse. Det kan f.eks. være ved forskellige kontroltiltag. Herudover vil oplysningerne kunne bruges til at sikre bedre viden om metoder, der potentielt kan benyttes til aggressiv skatteplanlægning, hvilket kan føre til udformning af lovgivningsmæssige tiltag med henblik på begrænsning af aggressiv skatteplanlægning.

2.2. Afgrænsning af, hvem der skal indberette, og registreringspligt

2.2.1. Gældende ret

Skatteindberetningsloven indeholder i §§ 48 og 52 regler om registrering af indberetningspligtige efter visse bestemmelser i skatteindberetningsloven og om, at den, der skal indberettes om, skal give en række oplysninger til den indberetningspligtige om sin identitet. I forbindelse med indførelsen af en ny indberetningspligt skal der tages stilling til

anvendelsen af disse regler i forbindelse med den nye indberetningspligt.

Skatteindberetningsloven indeholder derimod ingen pligt for mellemmand eller skatteydere til at indberette om grænseoverskridende ordninger, der indeholder kendetegn, der indikerer, at ordningerne potentielt kan bruges til aggressiv skatteplanlægning. Der er således ingen regler, der sikrer, at Skatteforvaltningen automatisk får oplysninger om sådanne ordninger. Som følge heraf, er Skatteforvaltningen ikke i stand til automatisk at udveksle sådanne oplysninger med myndighederne i andre lande, herunder EU-landene.

DAC6 pålægger medlemsstaterne at indføre pligt for mellemmand eller skatteydere til at indberette om grænseoverskridende ordninger.

Såvel mellemmand som relevante skatteydere vil kunne være forpligtede til at foretage indberetning efter DAC6.

Ved "mellemmand" forstås for det første enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller i øvrigt stiller en ordning til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som administrerer gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

Begrebet omfatter tillige enhver person, som har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, eller stillen til rådighed med henblik på gennemførelsen eller administration af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. En person kan antages at have forpligtet sig hertil, hvis vedkommende under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed vil kunne forventes at være bekendt med, at vedkommende har forpligtet sig hertil.

Enhver person har ret til at dokumentere, at vedkommende ikke havde eller kunne forventes at have den nødvendige viden om at være involveret i en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

Det bemærkes, at en mellemmand vil kunne være indberetningspligtig i situationer, hvor det med rimelighed kan forventes, at mellemmanden er bekendt med, at vedkommende medvirker til en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, jf. bilstandsdirektivets artikel 3, stk. 21, 2. afsnit.

Mellemmanden kan således ikke undgå indberetningspligt ved at undgå at komme i besiddelse af oplysninger, som mellemmanden normalt måtte forventes at indhente i forbindelse med de aktiviteter vedkommende udfører.

For at være mellemmand skal en person tillige enten:

- Være skattemæssigt hjemmehørende i et EU-land.
- Have et fast driftssted i et EU-land, hvor igennem tjenesteydelserne med hensyn til ordningen leveres.
- Være etableret i eller underlagt lovgivningen i en medlemsstat.

- Være registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester i én medlemsstat.

Er der mere end en enkelt mellemmand, skal medlemsstaterne fastsætte regler om, at indberetningspligten påhviler alle mellemmand, der er involveret i samme indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, jf. bilstandsdirektivets artikel 8ab, stk. 9, som affattet ved DAC6.

Det fremgår videre, at en mellemmand kun er fritaget fra indberetningspligt i det omfang, vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger, som vedkommende ville skulle indberette, allerede er indberettet af en anden mellemmand. Er mellemmanden ikke bekendt med, at oplysningerne allerede er indberettet af en anden mellemmand, vil mellemmanden således skulle foretage indberetning.

Det bemærkes i denne forbindelse, at da mellemmandene alene er forpligtet til at indberette de oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, kan der være situationer, hvor en mellemmand vil kunne indberette flere oplysninger end en anden mellemmand. Den førstnævnte mellemmand kan i en sådan situation ikke helt undlade indberetning, men vil være forpligtet til at indberette de yderligere oplysninger, vedkommende er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer.

For så vidt angår definitionen af indberetningspligtige mellemmand fremgår det af DAC6, at hvis mellemmanden er forpligtet til at indgive oplysninger om ordninger til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, er mellemmanden kun indberetningspligtig til den medlemsstat, der optræder først i følgende liste:

- Den medlemsstat, hvor mellemmanden er skattemæssigt hjemmehørende.
- Den medlemsstat, hvor mellemmanden har sit faste driftssted, hvor igennem tjenesteydelserne i forbindelse med ordningen leveres.
- Den medlemsstat, hvor mellemmanden er etableret eller underlagt lovgivningen.
- Den medlemsstat, hvor mellemmanden er registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester.

En mellemmand vil således være indberetningspligtig til Danmark, hvis mellemmanden vil skulle indberette til de danske skattemyndigheder efter denne regel.

Efter bilstandsdirektivets artikel 8ab, stk. 6, som affattet ved DAC6, skal medlemsstaterne fastsætte regler om den situation, hvor der ikke findes nogen mellemmand, eller hvor mellemmanden underretter den relevante skatteyder om, at mellemmanden er fritaget fra indberetning som følge af en tavshedspligt. I den situation påhviler pligten til at indberette oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning den relevante skatteyder.

Bestemmelsen regulerer den situation, hvor den relevante skatteyder har udformet ordningen uden brug af eksterne mellemmand, eller hvor der er anvendt rådgivere m.v., som

ikke er indberetnings-pligtige, fordi de ikke har nogen tilknytning til en medlemsstat, som kan begrunde, at de omfattes af definitionen af at være en mellemmand efter bistandsdirektivet. I en sådan situation vil indberetningspligten som nævnt påhvile enten en anden underrettet mellemmand eller skatteyderen.

Bestemmelsen omhandler desuden den situation, hvor en mellemmand påberåber sig en fritagelse fra indberetningspligt som følge af en tavshedspligt, se nærmere herom i lovforslagets afsnit 2.5. Dette kan enten være tilfældet, hvis der er tale om en rådgiver, som påberåber sig en fritagelsesregel i samme medlemsstat som skatteyderen eller de eventuelle andre mellemmande, eller det kan være som følge af en fritagelsesregel i anden medlemsstat. En dansk relevant skatteyder vil således kunne blive indberetningspligtig som følge af, at der har været anvendt en mellemmand i en anden medlemsstat, som påberåber sig en fritagelse efter reglerne i denne anden medlemsstat.

Ved "relevant skatteyder" forstås enhver person, for hvem en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som er parat til at gennemføre en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, eller som har gennemført det første skridt i en sådan ordning.

Efter bistandsdirektivets artikel 8 ab, stk. 7, som affattet ved DAC6, er en relevant skatteyder forpligtet til at indberette oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning til den medlemsstat, der optræder først på følgende liste:

- Hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende.
- Den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder har et fast driftssted, der nyder godt af ordningen.
- Den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder oppebærer indkomst eller genererer overskud, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har et fast driftssted dér.
- Den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder udøver en aktivitet, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har noget fast driftssted i nogen medlemsstat.

En relevant skatteyder vil således være indberetningspligtig til Danmark, hvis den relevante skatteyder vil skulle indberette til de danske skattemyndigheder efter denne regel.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 10, som affattet ved DAC6, regulerer de situationer, hvor der er mere end én indberetningspligtig relevant skatteyder vedrørende en ordning. Det fremgår af bestemmelsen, at medlemsstaterne skal fastsætte regler om, at indberetningspligten i sådanne situationer påhviler den relevante skatteyder, der optræder som den første af følgende: Den relevante skatteyder, som indgik den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med mellemmanden, eller den relevante skatteyder, som forvalter gennemførelsen af ordningen.

En relevant skatteyder er fritaget fra at skulle indberette oplysninger i det omfang, vedkommende i overensstemmel-

se med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger allerede er indgivet af en anden relevant skatteyder.

Det følger af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 11, som affattet ved DAC6, at medlemsstaterne kan indføre regler om, at relevante skatteydere skal indberette oplysninger om deres brug af ordningen til skattemyndighederne i hvert år, vedkommende bruger den.

Det er således frivilligt for medlemsstaterne, om de vil indføre en sådan yderligere indberetningspligt for de relevante skatteydere.

Begrebet "person" er defineret i bistandsdirektivets artikel 3, nr. 11. Det fremgår heraf, at begrebet dækker over en fysisk person, en juridisk person, en sammenslutning af personer, der kan udføre retshandler, men som ikke har status som juridisk person, eller ethvert andet retligt arrangement uanset art og form, med eller uden status som juridisk person, der ejer eller forvalter aktiver, hvoraf der skal svares en skat, der er omfattet af direktivet.

Når begrebet person indgår i definitionerne af mellemmand og relevante skatteydere i DAC6, skal det således forstås i denne brede forstand.

Det er mellemmandene, der er forpligtede til at indberette oplysninger om de omfattede ordninger.

Mellemmand er defineret som personer, der er ansvarlige for design eller markedsføring af ordninger udformet for at omgå CRS eller af uigennemsigtige offshore-strukturer, og personer, der yder assistance eller rådgivning om design, markedsføring, implementering eller tilrettelæggelse af sådanne ordninger.

OECD's modelregler lægger kun indberetningspligt på mellemmande, der har en tilstrækkelig tilknytning til den juridisktion, der skal indberettes til. Dette omfatter en mellemmand, som opererer gennem en filial i denne juridisktion. En mellemmand er ligeledes indberetningspligtig, hvis mellemmanden er bosat i, ledet eller kontrolleret fra, eller oprettet i henhold til lovgivningen i denne juridisktion. En mellemmand vil således være indberetningspligtig til Danmark, hvis mellemmanden vil skulle indberette til de danske skattemyndigheder efter denne regel.

I tilfælde af, at der ikke er nogen mellemmand, der er inden for den territoriale afgrænsning af indberetningspligten, eller mellemmanden på grund af en tavshedspligt ikke er indberetningspligtig, er brugeren af den pågældende ordning indberetningspligtig.

Efter OECD's modelregler er det alene skatteydere, der er hjemmehørende i en juridisktion, der er indberetningspligtige til denne.

2.2.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at der etableres en hjemmel til, at skatteministeren skal kunne fastsætte nærmere regler om, at mellemmande skal indberette oplysninger om grænseoverskridende ordninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, til Skatteforvaltningen.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige mellemmand.

Det foreslås derudover, at skatteministeren skal kunne fastsætte regler, som pålægger relevante skatteydere indberetningspligt om grænseoverskridende ordninger til Skatteforvaltningen i tilfælde, hvor der ikke er nogen indberetningspligtig mellemmand vedrørende den pågældende ordning, eller mellemmanden påberåber sig en fritagelse fra indberetningspligt.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om relevante skatteyderes indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsning af de indberetningspligtige skatteydere.

De foreslåede regler skal sikre, at skatteministeren ved bekendtgørelse kan fastsætte regler, der sikrer, at reglerne i DAC6 og OECD's modelregler om afgrænsningen af de indberetningspligtige mellemmand og relevante skatteydere kan gennemføres i dansk ret.

Det foreslås derudover, at indberetningspligtige mellemmand og relevante skatteydere skal registreres hos Skatteforvaltningen. Dette giver mulighed for at føre kontrol med, om indberetningspligten overholdes, herunder om den indberetningspligtige hver tredje måned indsender opdateringer vedrørende markedsegne ordninger. Det giver tillige mulighed for at iværksætte rykkerprocedurer, hvis dette måtte være nødvendigt.

Det foreslås, at relevante skatteydere ikke pålægges at afgive identifikationsoplysninger til de indberetningspligtige mellemmand. DAC6 og OECD's modelregler indeholder ikke pligt for mellemmand til at indhente oplysninger, de ikke på anden vis er blevet bekendt med, kommet i besiddelse af eller har fået kontrol over. Dette hænger sammen med, at indberetningspligtige mellemmand alene skal indberette de oplysninger, de er bekendt med, er i besiddelse af eller kontrollerer.

I forbindelse med udnyttelse af hjemmel til at udstede nærmere regler om indberetning vedrørende grænseoverskridende ordninger vil den mulighed, der følger af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 11, som affattet ved DAC6, om at medlemsstaterne kan indføre regler om, at relevante skatteydere skal indberette oplysninger om deres brug af ordningen til skattemyndighederne i hvert år, vedkommende bruger den, ikke blive udnyttet.

2.3. Afgrænsning af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger

2.3.1. Gældende ret

Efter dansk ret er der ingen regulering vedrørende indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Dansk ret indeholder således ikke en definition af, hvad der forstås ved en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

En "ordning" er efter bistandsdirektivets artikel 3, nr. 19, som affattet ved DAC6, indberetningspligtig, hvis ordningen indeholder et grænseoverskridende element og i øvrigt inde-

holder et af de kendetegn, der er omfattet af bistandsdirektivets bilag IV, som affattet ved DAC6. Det vil sige kendetegn, der indikerer, at ordningen potentiel vil kunne benyttes til aggressiv skatteplanlægning.

Det er ikke nærmere defineret i DAC6, hvad en ordning er, men det er angivet, at en ordning også skal omfatte en række ordninger, og at en ordning kan omfatte flere trin eller dele.

Begrebet er dog defineret i andre sammenhænge. Uanset at disse andre definitioner ikke er gjort til en del af bistandsdirektivets, kan de give inspiration til fortolkningen af begrebet. Kommissionens henstilling af den 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU) definerer en ordning som enhver transaktion, plan, handling, operation, aftale, tildeling, forståelse, løfte, tilsagn eller begivenhed. Det tilføjes herudover, at et arrangement (en ordning) kan omfatte flere trin eller dele.

Inspiration til fortolkning af begrebet ordninger kan derudover findes i OECD's modelregler, som indeholder en definition af begrebet. Det fremgår heraf, at begrebet omfatter en aftale, et skema, en plan eller en forståelse, hvad enten den er retligt bindende eller ej, og det omfatter alle de trin og transaktioner, der bringer den i funktion.

Disse to bidrag til forståelsen af begrebet en ordning indikerer, at begrebet sædvanligvis fortolkes bredt. Der må dog kunne indlægges et krav om en vis grad af konkretisering for, at der kan være tale om en ordning. F.eks. vil en generel beskrivelse af skatteordninger i en bog eller overordnede retningslinjer i et selskabs skattepolitik ikke være omfattet.

Definitionen af begrebet en ordning er så bred, at definitionen i sig selv ikke er det væsentligste element i definitionen af indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Det afgørende for afgrænsningen er i højere grad, at ordningen skal indeholde et grænseoverskridende element, og at mindst et af kendetegnene i bistandsdirektivets bilag IV, som affattet ved DAC6, skal være opfyldt.

Ordninger deles i bistandsdirektivets op i henholdsvis markedsegne og skræddersyede ordninger, jf. bistandsdirektivets artikel 3, nr. 24 og 25, som affattet ved DAC6.

Ved en "markedsegnet ordning" forstås en grænseoverskridende ordning, som udformes, markedsføres, er klar til gennemførelse eller stilles til rådighed for gennemførelsen uden nødvendigvis at være væsentligt tilpasset.

Begrebet skal ses i sammenhæng med reglerne i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 1 og 2 om indberetning og opdatering af de indberettede oplysninger vedrørende markedsegne ordninger. Mellemmanden skal som udgangspunkt indberette om ordningen, når den markedsføres – dvs. stilles til rådighed. Herefter skal der indsendes kvartalsvise opdateringer om nye deltagere i ordningen. Dette forudsætter, at der skal ske tilpasninger af ordningen til den enkelte kunde/klient, idet den beskrivelse af ordningen, der er indberettet i første omgang, ikke vil passe for hver enkelt kunde/klient.

Kernen i begrebet "en markedsegnet ordning" er således, at det er en forudsætning, at der er tale om et færdigt skatteprodukt, som markedsføres til en bredere kreds af fysiske el-

ler juridiske personer, og at der som udgangspunkt ikke kræves tilpasning til den enkelte bruger. At ordningen stilles til rådighed for gennemførelse ”uden nødvendigvis at være væsentligt tilpasset” betyder, at uvæsentlige tilpasninger, som ikke påvirker beskrivelsen af ordningen i den første indberetning herom, ikke vil kunne hindre, at der er tale om en markedsejnet ordning.

Ved en ”skræddersyet ordning” forstås enhver grænseoverskridende ordning, der ikke kan anses for at være en markedsejnet ordning.

Bistandsdirektivets artikel 3, nr. 18, definerer grænseoverskridende ordninger. Ved en ”grænseoverskridende ordning” forstås herefter en ordning i enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland, hvor mindst en af følgende betingelser er opfyldt:

- Ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion.
- En eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion.
- En eller flere af deltagerne i ordningen driver forretning i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftssteds virksomhed.
- En eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende og uden at oprette et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion.
- Ordningen har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

Det ligger således i definitionen af en grænseoverskridende ordning, at der skal være et grænseoverskridende element.

Ved ”skattemæssigt hjemmehørende” forstås i denne sammenhæng, at den pågældende anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion efter lovgivningen i jurisdiktionen.

Begrebet ”skattemæssigt hjemmehørende” anvendes i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået med andre lande, og er et begreb i dansk ret på den måde, at hver overenskomst indføres ved lov. Begrebet anvendes derimod ikke i kildeskattelovens skattepligtsbestemmelser. Hvis der skulle opstå behov for at fortolke begrebet, vil det derfor være nødvendigt at inddrage den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst og OECD’s kommentarer på dette område.

Ved ”kendetegn” forstås et træk eller en egenskab ved en grænseoverskridende ordning, som antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse.

Bistandsdirektivets artikel 3, nr. 19, definerer en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning som en grænseoverskridende ordning, der indeholder mindst ét kendetegn omfattet af bilag IV til direktivet. Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 3, nr. 20, at der ved et kendetegn forstås et træk eller en egenskab ved en grænseoverskridende ordning,

som antyder, at der ved ordningen er en potentiel risiko for skatteundgåelse.

Bilag IV til bistandsdirektivet er som nævnt affattet ved DAC6. Bilag IV indeholder en række forskellige kategorier af kendetegn. Disse kendetegn antyder, at en ordning, som indeholder kendetegnet, potentielt kan benyttes til skatteundgåelse. Det er således en forudsætning for, at en grænseoverskridende ordning er indberetningspligtig, at ordningen indeholder mindst ét af kendetegnene i bilaget.

I forhold til nogle af kendetegnene skal det indledningsvist fastslås, om ”kriteriet om det primære formål” er opfyldt. Dette kriterium, fungerer ikke selvstændigt, men kun i sammenhæng med visse af, men ikke alle, de kendetegn, der gennemgås nedenfor. Der må således kun tages hensyn til de pågældende kendetegn, hvis kriteriet om det primære formål også er opfyldt. At kriteriet om det primære formål er opfyldt, betyder ikke, at en grænseoverskridende ordning er indberetningspligtig. Ordningen skal også indeholde et af de kendetegn, kriteriet om det primære formål er knyttet til.

Kriteriet om det primære formål er opfyldt, hvis det primære formål eller et af de vigtigste formål med ordningen, en person med rimelighed kan forvente at opnå ved en grænseoverskridende ordning – under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder – består i at opnå en skattefordel.

Den første type kendetegn er nærmere defineret i kategori A. Kategori A omhandler generelle kendetegn, som kan være relevante ved kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt. Alle kendetegnene omfattet af kategori A er knyttet til kriteriet om det primære formål. At en grænseoverskridende ordning indeholder et af de generelle kendetegn under kategori A, betyder ikke nødvendigvis at ordningen skal anses for at være en indberetningspligtig ordning. For at blive anset som en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, vil ordningen tillige skulle opfylde kriteriet om det primære formål.

Det første kendetegn under kategori A omfatter ordninger, hvor den relevante skatteyder eller en deltager i ordningen forpligter sig til at overholde en tavshedspligt, som kan betyde, at vedkommende ikke må afsløre, hvordan ordningen eller ordningerne kan sikre en skattefordel over for andre mellemmand eller skattemyndighederne.

Det andet kendetegn under kategori A omfatter ordninger, hvor mellemmanden er berettiget til et honorar (eller andre betalinger) for ordningen, og at dette honorar fastsættes på basis af enten den skattefordel, der udledes af ordningen, eller om ordningen rent faktisk medfører en skattefordel – f.eks. tilfælde, hvor en mellemmand pålægges en forpligtelse til at refundere hele honoraret eller en del heraf, hvis den tilsigtede skattefordel ved ordningen helt eller delvist ikke opnås.

Det tredje kendetegn under kategori A omfatter ordninger, der i væsentlig grad bygger på standardiseret dokumentation og/eller struktur og som er tilgængelig for mere end én relevant skatteyder uden i væsentlig grad at skulle tilpasses til gennemførelsen.

Kendetegnet er meget bredt formuleret og vil ud fra en umiddelbar betragtning kunne omfatte en række produkter, som er standardiserede. Der ligger dog en væsentlig indskrænkning heri idet kriteriet om det primære formål tillige skal være opfyldt. Hovedsigtet med bestemmelsen er således tilfælde, hvor der er tale om færdige pakkelsninger, hvor det primære formål eller et af de væsentligste formål er skatteundgåelse, og hvor ordningen markedsføres til en større kreds, eller i det mindste kan anvendes af en større kreds uden væsentlig tilpasning. Der er ikke belæg for at antage, at kendetegnet alene omfatter markedssegne ordninger. Dog må det i praksis antages, at det hovedsageligt vil være markedssegne ordninger, som omfattes af kendetegnet.

Den anden type kendetegn er defineret i kategori B, som omhandler de særlige kendetegn i forbindelse med kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt. Alle kendetegnene omfattet af kategori B er også knyttet til kriteriet om det primære formål. Hvis en grænseoverskridende ordning indeholder et af kendetegnene under kategori B, er dette ikke tilstrækkeligt til at anse ordningen for indberetningspligtig, medmindre kriteriet om det primære formål også er opfyldt.

Det første kendetegn under kategori B omfatter ordninger, hvor en deltager i ordningen foretager konstruerede handlinger, som består i at erhverve en tabsgivende virksomhed, stoppe virksomhedens hovedaktivitet og dække dens tab for at nedbringe sin skattepligt. Kendetegnet omfatter også tilfælde, hvor skattepligten nedbringes gennem en overførsel af sådanne underskud til en anden jurisdiktion eller ved at fremskynde anvendelsen af tabene.

Det andet kendetegn under kategori B omfatter ordninger, der bevirker, at en indtægt omdannes til kapital, gaver eller andre former for indkomst, som beskattes lavere eller helt er fritaget fra beskatning.

Det tredje kendetegn under kategori B omfatter ordninger, der omfatter cirkulære transaktioner, som fører til round-tripping af midler, navnlig ved at inddrage mellemmænd uden andre primære kommercielle funktioner eller transaktioner, der udligner hinanden eller har andre lignende egenskaber.

Ved round-tripping forstås en praksis bestående i at investere kapital i udlandet og derefter geninvestere kapitalen i sit oprindelsesland, f.eks. for at udnytte gunstige skattesatser m.v. givet til udenlandske investorer.

Den tredje type kendetegn er kategori C, som omhandler særlige kendetegn i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner.

Det første kendetegn under kategori C omfatter ordninger, hvor der foretages fradragsberettigede grænseoverskridende betalinger mellem to eller flere indbyrdes forbundne foretagender, og hvor mindst et af følgende forhold gør sig gældende:

- Modtageren er ikke skattemæssigt hjemmehørende i nogen skattejurisdiktion.
- Modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, men denne jurisdiktion opkræver ikke nogen

virksomhedsskat eller opkræver en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul pct. (ifølge Europa-Kommis-sionens opfattelse: mindre end 1 pct.) eller er opført på en liste over tredjelandsjurisdiktioner, som medlemsstaterne kollektivt eller inden for rammerne af OECD har vurderet som værende ikke-samarbejdsvillige.

- Betalingerne fritages helt fra beskatning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende.
- Betalingerne er genstand for en præferentiel (begunstigende) skatteordning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende.

Kendetegnet om, at modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, men denne jurisdiktion opkræver ikke nogen virksomhedsskat eller opkræver en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul pct. og kendetegnene om fritagelse fra beskatning og præferentielle skatteordninger er omfattet af kriteriet om det primære formål. Det betyder, at hvis en grænseoverskridende ordning indeholder et af kendetegnene, så skal kriteriet om det primære formål tillige være opfyldt, for at ordningen vil blive anset for at være en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. At betingelserne i disse kendetegn er opfyldt, er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at kunne konkludere, at en ordning opfylder kriteriet om det primære formål.

Det bemærkes, at begrebet ”forbundne foretagender” i relation til kategorierne C skal forstås i tilknytning til de regler, der indføres med DAC6. Som forbundne foretagender forstås efter bistandsdirektivets artikel 3, nr. 23, som affattet ved DAC6, herefter en person, der er knyttet til en anden person på mindst en af følgende måder:

- En person medvirker ved forvaltningen af en anden persons sager i kraft af sin mulighed for at udøve en væsentlig indflydelse på den anden person.
- En person har en del af kontrollen over en anden person, da førstnævnte besidder en aktiebeholdning, der giver vedkommende mere end 25 pct. af stemmerettighederne.
- En person deltager i en anden persons kapital i kraft af en ejendomsret, som direkte eller indirekte overstiger 25 pct. af kapitalen.
- En person er berettiget til mindst 25 pct. af en anden persons fortjenester.

En række nærmere betingelser er knyttet til denne regel.

Hvis mere end én person deltager i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i samme person, skal alle disse personer anses for forbundne foretagender.

Hvis de samme personer deltager i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i mere end én person, skal alle disse personer anses for forbundne foretagender.

En person, der handler sammen med en anden person, for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, anses som indehaver af alle de stemmerettigheder eller den kapital i den pågældende enhed, der er ejet af en anden person.

Ved indirekte deltagelse fastsættes opfyldelsen af kravene vedrørende ejerskab af kapitalen ved at gange procenterne i alle successive led.

Desuden skal en person, der råder over mere end 50 pct. af stemmerettighederne, anses for at råde over alle stemmerettighederne.

Endelig skal en fysisk person, dennes ægtefælle og dennes slægtninge i opstigende eller nedstigende linje behandles som én person.

Det andet kendetegn under kategori C omfatter ordninger, hvor fradrag for samme afskrivninger på aktivet påberåbes i mere end en jurisdiktion.

Et eksempel herpå er leasingforhold, hvor leasingtager og leasinggiver er hjemmehørende i hver sin jurisdiktion, hvor afskrivning i leasingtagerens jurisdiktion kan foretages af leasingtageren, og afskrivning også kan foretages af leasinggiveren i leasinggiverens jurisdiktion.

Det tredje kendetegn under kategori C omfatter ordninger, hvor fritagelse fra dobbeltbeskatning af samme indkomst eller kapital påberåbes i mere end en jurisdiktion.

Dette omfatter f.eks. såkaldte hybride overførsler. Ved "hybrid overførsel" forstås en overførsel af et finansielt instrument, hvor de to involverede lande ser forskelligt på, om det er den enhed, der overfører instrumentet, eller den enhed, instrumentet overføres til, der har ejendomsretten til betalingerne vedrørende det underliggende aktiv. Sådanne arrangementer kan udformes så lempelse for kildeskat på en betaling afledt af et overført finansielt instrument kan påberåbes af mere end en deltager, selv om beskatningsgrundlaget i en jurisdiktion er blevet reduceret med en betaling til deltageren i den anden jurisdiktion.

Kendetegnet er dog ikke begrænset til hybride overførsler. Kendetegnet gælder også for andre situationer, hvor skatteydere kan kræve fritagelse for dobbeltbeskatning i flere jurisdiktioner.

Det fjerde kendetegn under kategori C omhandler ordninger, som omfatter overførsel af aktiver, og hvor der i de involverede jurisdiktioner er en væsentlig forskel på det beløb, der skal betales som modydelse for aktiverne.

Kendetegnet omfatter tilfælde, hvor to eller flere stater værdiansætter et aktiv forskelligt, hvilket kan resultere i dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.

Den fjerde type kendetegn er kategori D. Kategori D omhandler særlige kendetegn vedrørende aftaler om automatisk udveksling af oplysninger og reelt ejerskab.

Det første kendetegn under kategori D er opbygget således, at der først er givet en generel beskrivelse af kendetegnet, hvorefter der angives en mere konkret beskrivelse af, hvad der kan indgå i kendetegnet. Disse mere konkrete kendetegn er dog ikke udtømmende.

Det generelle kendetegn omfatter ordninger, som kan underminere indberetningspligten i henhold til lovgivningen til gennemførelse af EU-lovgivningen om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti eller tilsvarende aftaler, herunder aftaler med tredjelande, eller som udnytter fraværet af sådan lovgivning eller sådanne aftaler.

Kendetegnet omhandler således ordninger, der er udformet for at omgå indberetning af oplysninger om finansielle

konti efter OECD's fælles indberetningsstandard for finansielle konti (Common Reporting Standard, CRS). Denne standard er gennemført i EU-retten ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU (bistandsdirektivet) for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (DAC2).

De mere konkrete kendetegn omfatter følgende:

- Anvendelse af en konto, et produkt eller en investering, som ikke er eller foregiver ikke at være en finansiell konto, men har kendetegn, som i al væsentlighed svarer til en finansiell kontos.

Det bemærkes, at OECD's standard indeholder en regel om, at de lande, som gennemfører standarden, skal have regler, der forhindrer finansielle institutter, personer og medlemmænd i at omgå indberetning og gennemførelse af procedurerne til identifikation af indberetningspligtige finansielle konti. Sådanne regler vil typisk have karakter af omgængelsesklausuler, hvor virkningen er, at indberetningspligten og procedurerne til identifikation af indberetningspligtige finansielle konti ikke bortfalder, uanset at kontoen m.v. ikke formelt opfylder (alle) kriterierne for at være en finansiell konto. Det er i dette lys ordene "ikke er eller foregiver ikke at være en finansiell konto" skal ses. Denne formulering sikrer, at ordningen omfattes af kendetegnet, uanset om den rammes af en omgængelsesklausul eller ej.

- Overførsel af finansielle konti eller aktiver til eller anvendelse af lande, der ikke er bundet af den automatiske udveksling af oplysninger om finansielle konti med den relevante skatteydere bopælsstat.
- Omklassificering af indtægt og kapital til produkter eller betalinger, der ikke er omfattet af automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti.
- Overførsel eller konvertering af et finansielt institut eller en finansiell konto eller aktiverne deri til et finansielt institut, der ikke er indberetningspligtigt, eller en finansiell konto, som ikke er omfattet af indberetning eller aktiver, der ikke er undergivet indberetning.
- Anvendelse af juridiske enheder, ordninger eller strukturer, der fører til undgåelse eller har til formål at føre til undgåelse af indberetning om en eller flere kontohavere eller kontrollerende personer.

Der henvises til det ovenfor anførte om omgængelsesklausuler, som forklarer, hvorfor formuleringen "fører til undgåelse eller har til formål at føre til undgåelse af indberetning" anvendes. Denne formulering sikrer, at ordningen omfattes af kendetegnet, uanset om den rammes af en omgængelsesklausul eller ej.

- Ordninger, der underminerer eller udnytter svagheder i procedurerne for identifikation af indberetningspligtige finansielle konti, der anvendes af Finansielle institutter for at overholde deres forpligtelser til at indberette oplysninger om finansielle konti, herunder anvendelsen af jurisdiktioner med utilstrækkelige systemer til håndhævelse af anti-hvidvasklovgivningen eller med svage krav til gennemsigtighed for juridiske personer eller juridiske ordninger.

I OECD's standard bygger de procedurer, de finansielle institutter skal gennemføre til identifikation af indberetningspligtige finansielle konti, i høj grad på, at de finansielle institutter skal gennemgå de oplysninger, de er i besiddelse af, herunder som følge af de kundekendskabsprocedurer, de skal gennemføre efter anti-hvidvasklovgivningen i det land, hvis lovgivning de er undergivet. Dermed kan standarden omgås ved at benytte ordninger, der underminerer eller udnytter svagheder i disse procedurer, eller som anvender jurisdiktioner med utilstrækkelig anti-hvidvasklovgivning. Dette er baggrunden for dette kendetegn.

Det andet kendetegn under kategori D omfatter ordninger, som indebærer en uigennemskuelig juridisk eller reel ejerskabskæde med anvendelse af juridiske personer m.v., som opfylder følgende tre kriterier:

- Juridiske personer, som ikke har nogen væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler.
- Juridiske personer, som er etableret, administreret, hjemmehørende, kontrolleret eller oprettet i et andet land end det land, hvor en eller flere af de reelle ejere af de aktiver, der ejes af sådanne juridiske personer m.v., er hjemmehørende.
- De reelle ejere af sådanne juridiske personer m.v., som fastsat i direktiv 2015/849/EU om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme (4. hvidvaskdirektiv), er gjort uidentificerbare.

Dette kendetegn vedrører således ordninger, som har til formål at skjule ejerskabsstrukturer eller strukturer af reelle ejere med mulighed for at omgå såvel skattelovgivningen som anti-hvidvasklovgivningen.

Den femte type kendetegn er kategori E, som omhandler særlige kendetegn vedrørende interne afregningspriser (transfer pricing).

Det første kendetegn under kategori E omfatter ordninger, der indebærer anvendelse af ensidige safe harbour-regler.

Safe harbour-regler giver skatteydere mulighed for at følge et enklere sæt regler for afregningspriser for visse foruddefinerede transaktioner. Prisfastsættelsen i henhold til sådanne regler accepteres normalt automatisk af skattemyndigheden i det land, hvor reglerne gælder. En safe harbour-regel kan tillade skatteyderne at fastsætte afregningspriserne på en bestemt måde, f.eks. gennem anvendelse af en forenklet model for prissætning. En safe harbour-regel kan også undtage en bestemt kategori af skatteydere eller transaktioner fra at være omfattet af hele eller en del af regelsættet om transfer pricing.

Kendetegnet omfatter kun ensidige safe harbour-regler, det vil sige regler, som en stat ensidigt har indført (i modsætning til bi- og multilaterale regler, der er aftalt mellem to eller flere lande).

Det andet kendetegn under kategori E omfatter ordninger, der indebærer overførsel af immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte. Begrebet "immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte", omfatter i denne forbindelse imma-

terielle aktiver eller rettigheder til immaterielle aktiver, for hvilke der på tidspunktet for deres overførsel mellem forbundne foretagender ikke findes noget pålideligt materiale til sammenligning, og hvor der på tidspunktet for transaktionernes indgåelse er højst usikre prognoser for de fremtidige pengestrømme eller indtægter, der forventes opnået fra de overførte immaterielle aktiver, eller hvor de antagelser, der anvendes ved værdiansættelsen af de immaterielle aktiver, er højst usikre, så det på tidspunktet for overførslen er vanskeligt at forudsige omfanget af det udbytte, de immaterielle aktiver vil have i sidste ende.

Kendetegnets definition af immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte, følger den definition, der anvendes i OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Kendetegnet skal ses i lyset af, at det er vanskeligt for skattemyndighederne at vurdere pålideligheden af de oplysninger, der danner basis for skatteyderens prisfastsættelse, og dermed om prissætningen er sket på armslængdevilkår. Derfor er der god grund til, at skattemyndighederne gennem indberetning og udveksling af oplysninger om sådanne ordninger kan få fokus på ordningerne.

Det tredje kendetegn under kategori E omfatter ordninger, som indebærer en koncernintern, grænseoverskridende overførsel af funktioner, risici og/eller aktiver, hvis overdragerens eller overdragerens forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT) i en periode på tre skatteår efter overførslen udgør højst 50 pct. af overdragerens eller overdragerens forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT), hvis overførslen ikke var blevet foretaget.

Det sidste kendetegn i relation til transfer pricing er således rettet mod internationale omstruktureringer, som resulterer i, at en skattepligtig mister halvdelen eller mere af sin indtjeningsevne. DAC6 giver ingen retningslinjer med hensyn til, hvad der menes med en "koncernintern" overførsel. Begrebet skal forstås således, at det omfatter overførsler mellem forbundne foretagender, som defineret i bistandsdirektivets artikel 3, nr. 23, som affattet ved DAC6. Der henvises til beskrivelsen heraf under det første kendetegn i kategori C, jf. ovenfor.

I kendetegnet henvises til den regnskabsmæssige måling af indtjening EBIT (Earnings before interest and tax), dvs. resultat før renter og skat. Dette er en opgørelse af resultatet, der kan bruges til at vurdere virksomhedens rentabilitet før finansielle poster. Kompensationer, der modtages som følge af overførslen, indgår ikke i beregningen af det forventede resultat.

OECD's modelregler indeholder i lighed med DAC6 en beskrivelse af de ordninger, der skal indberettes og udveksles (dvs. kendetegnene for sådanne ordninger).

OECD's modelregler omfatter således ordninger udformet for at omgå OECD's fælles indberetningsstandard for finansielle konti (Common Reporting Standard, CRS) eller for at skabe uigennemsigtige offshore-strukturer, der skjuler reelt ejerskab. Afgrænsningen af de omfattede ordninger er således mere snæver end DAC6, idet alene ordninger svarende

til ordninger omfattet af kategori D i bilag IV til bistandsdirektivet, som affattet ved DAC6, omfattes af OECD's modelregler.

OECD's modelregler indeholder en definition af begrebet ordninger. Det fremgår heraf, at begrebet omfatter en aftale, et skema, en plan eller en forståelse, hvad enten den er retligt bindende eller ej, og det omfatter alle de trin og transaktioner, der bringer den i funktion.

Definitionen af de omfattede ordninger er formuleret bredt med henblik på at indfange enhver form for ordning, der har til formål at omgå CRS-indberetning eller forhindre korrekt identifikation af de reelle ejere gennem en uigennemsigtig offshore-struktur.

Kendetegnet for en ordning udformet for at omgå CRS omfatter enhver ordning, hvor det er rimeligt at konkludere, at den er designet til at omgå eller er blevet markedsført som eller har den virkning, at den omgår lovgivningen om CRS-indberetning. Denne generiske test suppleres – ligesom første kendetegn under kategori D i DAC6 – med specifikke kendetegn. Disse specifikke kendetegn er udviklet i lyset af erfaringerne fra en række skattemyndigheder og som reaktion på ordninger, OECD har fået kendskab til.

Kendetegnet for uigennemsigtige offshore-strukturer er specifikt rettet mod passive offshore-enheder, der ejes gennem en uigennemsigtig struktur. Formålet med dette kendetegn er at supplere indberetningen efter reglerne for ordninger til omgåelse af CRS og at indfange strukturer, der normalt ikke ville være underlagt indberetning under CRS (såsom uigennemsigtige ejerstrukturer til andre aktiver end finansielle konti, f.eks. fast ejendom).

Ligesom kendetegnet for ordninger til omgåelse af CRS indeholder definitionen af uigennemsigtige offshore-strukturer et generisk element, der går ud på, om strukturen har den virkning, at den forhindrer præcis identifikation af de reelle ejere. Dette generiske element suppleres med angivelse af nogle specifikke velkendte teknikker til at sløre det reelle ejerskab, såsom brug af stråmænd.

2.3.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at der etableres en hjemmel til, at skatteministeren skal kunne fastsætte nærmere regler om, at medlemmænd skal indberette oplysninger om grænseoverskridende ordninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, til Skatteforvaltningen.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

De foreslåede regler skal sikre, at skatteministeren ved bekendtgørelse kan fastsætte regler, der sikrer, at reglerne i DAC6 og OECD's modelregler om afgrænsningen af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger kan gennemføres i dansk ret.

2.4. Indberetning, opbevaring af grundlaget for de indberettede oplysninger og myndighedernes manglende reaktion på en indberetning

2.4.1. Gældende ret

Der findes ingen regler i gældende ret, hvorefter en medlemmand eller en relevant skatteyder skal indberette oplysninger om grænseoverskridende ordninger.

I relation til skatteindberetningslovens øvrige regler om indberetningspligt, følger det af lovens § 56, stk. 1, at den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter denne lov, skal opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig. Bestemmelsen fandtes før indførelsen af skatteindberetningsloven i den daværende skattekontrollovs § 6 A, stk. 1. Det antages, at begge bestemmelser omfatter såvel den situation, hvor indberetningspligten fremgår direkte af loven, som den situation, hvor loven indeholder en hjemmel til, at skatteministeren kan indføre en indberetningspligt ved udstedelse af en bekendtgørelse. Dette fremgår dog ikke udtrykkeligt af bestemmelsen.

Der er ikke i de danske skatteregler udtrykkelige regler om, at skattemyndighedernes passivitet fører til, at de anses for at have accepteret gyldigheden af ordninger eller den skattemæssige behandling af ordninger, som de har fået oplysninger om.

Imidlertid antages det i forvaltningsretten, at myndigheders passivitet i form af en undladelse efter omstændighederne kan udgøre en tilkendegivelse, der kan støttes ret på. For at det er tilfældet, kræves det, at den relevante myndighed har en positiv viden om netop det omhandlede forhold og agerer på en forventningsskabende måde, så borgeren har haft grund til at tro, at myndighederne faktisk har taget stilling til det omhandlede forhold. Her vil der kunne opstå en berettiget forventning om, at myndigheden har godkendt det omhandlede forhold, hvorved myndigheden kan blive afskåret fra at skride ind over for det pågældende forhold.

Når det skal afgøres om borgeren har en berettiget forventning, og om forventningen vil skulle nyde beskyttelse, vil en række forskellige momenter skulle inddrages. Der vil blandt andet kunne lægges vægt på, hvilke tilkendegivelser borgeren har modtaget, om borgeren måtte forstå at andre ville kunne anfægte retstilstanden, og den periode i hvilken og den måde hvorpå borgeren har indrettet sig i tillid til forventningen. Hvilke momenter der skal inddrages, og hvilken vægt de skal tillægges, vil variere fra sag til sag. Dette følger af FOB 2007 4-6.

Det fremgår ikke direkte af DAC6, hvilke oplysninger de indberetningspligtige mellemmand skal indberette om grænseoverskridende ordninger, men det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, som affattet ved DAC6, hvilke oplysninger der skal udveksles mellem medlemsstaterne. De indberetninger, medlemsstaternes skattemyndigheder modtager, vil således skulle indeholde disse oplysninger, så medlemsstaterne vil være i stand til at foretage udvekslingen.

Det fremgår af artikel 8ab, stk. 1, som affattet ved DAC6, at der alene skal indberettes oplysninger, som den indberetningspligtige mellemmand er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer. Mellemanden er således ikke forpligtet til at indhente oplysninger omfattet af indberetningsreglerne, hvis den indberetningspligtige mellemmand ikke er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer oplysninger, der skal indberettes. Er mellemanden ikke bekendt med en oplysning, der ellers som udgangspunkt skal indberettes, kan mellemanden undlade at indberette oplysningerne.

Da mellemmændene alene skal indberette de oplysninger, de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, er det ikke givet, at alle oplysningerne efter bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, som affattet ved DAC6, kan indberettes – og dermed udveksles.

Efter bestemmelsen skal de kompetente myndigheder udveksle følgende oplysninger:

- Identifikation af mellemmænd og relevante skatteyder, herunder deres navn, fødselsdato og fødested (når der er tale om fysiske personer), skattemæssige hjemsted, skateregistreringsnummer, og hvis det er relevant de personer, der er forbundne foretagender i forhold til den relevante skatteyder.
- Nærmere oplysninger om, hvilke af de kendetegn, der er beskrevet i bilag IV til direktivet, der gør, at den grænseoverskridende ordning er indberetningspligtig.
- Et resumé af indholdet af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, herunder et eventuelt navn, hvorunder ordningen almindeligvis er kendt. Der skal tillige gives et resumé af de pågældende forretningsaktiviteter eller ordninger, uden at det fører til offentliggørelse af erhvervsmæssige, industrielle eller faglige hemmeligheder, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser.
- Den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er eller vil blive taget.
- Oplysninger om, hvilke nationale bestemmelser der udgør grundlaget for den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning.
- Værdien af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning. Med værdien refereres der til værdien af transaktionen eller transaktionerne i ordningen. Det er ikke værdien af skattefordelen, der skal angives. Afhængigt af hvordan ordningen ser ud, kan værdien af flere transaktioner kræves oplyst.
- Identifikation af den relevante skatteydere eller de relevante skatteydere medlemsstat eller medlemsstater og enhver anden medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning.
- Identifikation af eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med en angivelse af, hvilke medlemsstater denne person eller disse personer er knyttet til.

Efter bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 1, som affattet ved DAC6, skal EU-landene indføre regler, hvorefter mellemmænd skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til de kompetente myndigheder inden 30 dage fra det første af følgende tidspunkter:

- Dagen efter, den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse.
- Dagen efter at den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er klar til gennemførelse.
- Når det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget.

Hvad, der vil skulle forstås som det første skridt, vil afhænge af ordningens karakter. Derfor er det ikke muligt nærmere at definere, hvad der præcist skal forstås ved ”det første skridt”.

Hvis der f.eks. er tale om en intern koncernoverførsel af funktioner omfattet af kendetegnet i kategori E, stk. 3, i bilag IV, som affattet ved DAC6, til bistandsdirektivet om koncernintern, grænseoverskridende overførsel af funktioner og/eller risici og/eller aktiver, vil en ledelsesbeslutning i moderselskabet om at gennemføre overførslen kunne anses som første skridt.

En ledelsesbeslutning om at indlede drøftelser med eksterne parter med henblik på eventuelt at gennemføre en ordning vil derimod ikke være at anse som første skridt.

Det påhviler også mellemmænd, der er mellemmænd efter bistandsdirektivets artikel 3, nr. 21, 2. afsnit, som affattet ved DAC6, om personer, der yder, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, at indberette oplysninger inden 30 dage fra dagen efter den dato, hvor de direkte eller ved hjælp af andre personer har ydet støtte, assistance eller rådgivning.

Det er ikke klart, hvad der ligger i ordet ”også” i denne bestemmelse. Imidlertid søges dobbeltindberetning undgået, jf. f.eks. bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 4, hvorefter en indberetningspligtig i tilfælde, hvor flere har en indberetningsforpligtelse, er fritaget fra indberetning, hvis vedkommende kan godtgøre, at de samme oplysninger allerede er indberettet. Snarere end at være en regel om, at der skal indberettes på to forskellige tidspunkter, må bestemmelsen læses på den måde, at der eksisterer et særligt indberetningstidspunkt for de pågældende mellemmænd, som er tilpasset deres situation.

Det følger af artikel 3, stk. 1, 2. pkt., i forordning nr. 1182/71 om fastsættelse af regler om tidsfrister, datoer og tidspunkter, at hvis en tidsfrist udtrykt i dage skal regnes fra det øjeblik, hvor en begivenhed indtræffer, eller en handling foretages, medregnes den dag, i løbet af hvilken begivenheden eller handlingen sker, ikke ved beregningen af fristen. Herudover følger det af artikel 3, stk. 4, i forordning nr. 1182/71, at hvis den sidste dag i en frist, der ikke er udtrykt

i timer, falder på en helligdag, en søndag eller en lørdag, udløber tidsfristen med udgangen af den følgende arbejdsdag.

Det er ikke udtrykkeligt angivet i DAC6, hvordan den frist, der løber fra det tidspunkt, hvor første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget, skal regnes. Som følge af forordningen må bestemmelsen imidlertid opfattes således, at hvis første skridt f.eks. er taget den 1. juni, er en frist senest 30 dage efter den dag, hvor det første skridt er taget, den 1. juli. Dette er i overensstemmelse med sædvanligt sprogbrug.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 2, som affattet ved DAC6, at medlemsstaterne skal indføre regler, der kræver, at mellemmandene i relation til markedsegne ordninger foretager indberetning hver tredje måned, som indeholder en opdatering med nye oplysninger, der er blevet tilgængelige, siden den seneste indberetning blev foretaget. De oplysninger, der skal indberettes opdateringer af, er oplysninger om identiteten af mellemmanden, relevante skatteydere og eventuelle forbundne foretagender, datoen for det første skridt i gennemførelsen af ordningen, identifikation af de relevante skatteyderes medlemsstat og andre medlemsstater, der sandsynligvis bliver berørt af ordningen, og identiteten af eventuelle andre personer i en medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af ordningen, med angivelse af, hvilke medlemsstater denne person er knyttet til.

Reglen skal ses i sammenhæng med bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 1, som affattet ved DAC6, hvorefter mellemmanden skal foretage fuld indberetning om ordningen, herunder bl.a. en beskrivelse af ordningen. Er der tale om en markedsegnet ordning, skal der herefter kvartalsvist ske en opdatering omfattende oplysninger om nye relevante skatteydere, der benytter sig af ordningen, og andre oplysninger om ordningens virkning.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 7, som affattet ved DAC6, regulerer indberetningsfristerne for den relevante skatteyder, når den relevante skatteyder er indberetningspligtig. Den relevante skatteyder, som er indberetningspligtig, skal indberette oplysninger senest 30 dage fra dagen efter den tidligste af følgende datoer:

- Den dato, hvor den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed for gennemførelse for den relevante skatteyder.
- Den dato, hvor den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er klar til gennemførelse af den relevante skatteyder.
- Den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen heraf er blevet taget i relation til den relevante skatteyder.

Der henvises i denne forbindelse til det ovenfor anførte om artikel 3, stk. 1, 2. pkt., i forordning nr. 1182/71 om fastsættelse af regler om tidsfrister, datoer og tidspunkter.

Det fremgår ikke direkte af DAC6, hvilke oplysninger de indberetningspligtige relevante skatteydere skal indberette, men det fremgår som nævnt af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, som affattet ved DAC6, hvilke oplysninger der skal udveksles mellem medlemsstaterne. De indberetninger, medlemsstaternes skattemyndigheder modtager, må således

indeholde disse oplysninger, så medlemsstaterne vil være i stand til at foretage udvekslingen. I de tilfælde, hvor den relevante skatteyder indberetter, vil der skulle indberettes samme oplysninger, som når en mellemmand indberetter. Der henvises til omtalen heraf ovenfor.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 3, som affattet ved DAC6, regulerer, hvilken medlemsstat den indberetningspligtige mellemmand skal indberette til. Hvis mellemmanden er forpligtet til at indgive oplysninger om ordninger til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, skal oplysningerne kun indgives i den medlemsstat, der optræder først i følgende liste:

- Den medlemsstat, hvor mellemmanden er skattemæssigt hjemmehørende.
- Den medlemsstat, hvor mellemmanden har sit faste driftssted, hvorigennem tjenesteydelserne i forbindelse med ordningen leveres.
- Den medlemsstat, hvor mellemmanden er etableret eller underlagt lovgivningen.
- Den medlemsstat, hvor mellemmanden er registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester.

Reglen bygger på en antagelse om, hvilken medlemsstat den indberetningspligtige mellemmand må antages at være mest knyttet til, og at mellemmanden derfor skal indberette til den pågældende medlemsstat.

Bestemmelsen hænger sammen med definitionen af en mellemmand, idet de typer af tilknytning til en medlemsstat, der fremgår af bestemmelsen, svarer til de typer af tilknytning, der er nævnt i definitionen af mellemmand. Har en rådgiver m.v. ikke tilknytning til nogen medlemsstat, vil vedkommende ikke skulle anses for at være mellemmand, og vedkommende vil ikke være indberetningspligtig. I en sådan situation vil indberetningspligten kunne påhvile enten en anden mellemmand eller skatteyderen.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 4, som affattet ved DAC6, regulerer den situation, hvor der efter stk. 3 er forpligtelser til at indberette til flere medlemsstater. I en sådan situation er mellemmanden fritaget fra at skulle indberette oplysninger til én medlemsstat, hvis den pågældende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger er blevet indgivet i en anden medlemsstat.

Bestemmelsen regulerer således den situation, hvor mellemmanden f.eks. er skattemæssigt hjemmehørende i flere medlemsstater.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 7, som affattet ved DAC6, omhandler den situation, hvor den relevante skatteyder er forpligtet til at indberette oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat. I en sådan situation skal oplysningerne kun indberettes til de kompetente myndigheder i den medlemsstat, der optræder først i følgende liste:

- Den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende.
- Den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder har et fast driftssted, der nyder godt af ordningen.
- Den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder oppebærer indkomst eller genererer overskud, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har et fast driftssted i en medlemsstat.
- Den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder udøver en aktivitet, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har noget fast driftssted i nogen medlemsstat.

Det følger modsætningsvist, at hvis en relevant skatteyder ikke har nogen tilknytning af den karakter, der er nævnt i bestemmelsen, vil vedkommende ikke være indberetningspligtig.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 8, som affattet ved DAC6, foreskriver derudover, at hvis der i henhold til stk. 7 er en forpligtelse til at indberette til flere medlemsstater, så er den relevante skatteyder fritaget fra at skulle indberette oplysninger til én medlemsstat, hvis vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger er blevet indberettet til en anden medlemsstat.

Reglen vil f.eks. finde anvendelse i de situationer, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende i flere medlemsstater.

Bistandsdirektivets artikel 20, stk. 5, indeholdt forud for DAC6 en regel om, at Kommissionen skulle fastlægge en standardformular, herunder sprogordninger, for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne om grænseoverskridende forhåndstilsagn og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger.

Denne bestemmelse er nyaffattet ved DAC6. Bestemmelsen er ved nyaffattelsen udvidet, så det også gøres til en opgave for Kommissionen at fastlægge en standardformular, herunder sprogordning, for udvekslingen mellem medlemsstaterne af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Dette skal ske før den 30. juni 2019, jf. bistandsdirektivets artikel 20, stk. 5.

Standardformularer må ikke omfatte flere elementer for udveksling af oplysninger end dem, der er anført i bistandsdirektivets regler om, hvilke oplysninger der skal udveksles, og andre relaterede felter, der er knyttet til disse oplysninger, og som er nødvendige for at opfylde målene i udvekslingsordningerne.

De sprogordninger, der kan fastlægges, skal ikke forhindre medlemsstaterne i at meddele oplysningerne på et hvilket som helst af Unionens officielle sprog. Disse sprogordninger kan dog omfatte bestemmelser om, at de centrale elementer i oplysningerne også skal sendes på et andet af Unionens officielle sprog.

Bemyndigelsen til Kommissionen er udnyttet ved gennemførelsesforordning 2019/532/EU af 28. marts 2019 om ændring af gennemførelsesforordning 2015/2378/EU for så vidt angår standardformularer, herunder sprogordninger, til

den obligatoriske automatiske udveksling af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

For så vidt angår sprogordninger bemærkes, at det fremgår af gennemførelsesforordningen, at de centrale elementer, der også skal sendes på et andet af Unionens officielle sprog, er de elementer, der er angivet i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, litra b), c), og e), som affattet ved DAC6. Disse elementer skal ifølge gennemførelsesforordningen også udveksles på engelsk. Elementerne omfatter oplysning om de kendetegn, der gør den grænseoverskridende ordning indberetningspligtig, en sammenfatning af indholdet af ordningen og om de nationale bestemmelser, der udgør grundlaget for ordningen.

Det fremgår tillige af gennemførelsesforordningen, at udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne skal omfatte de oplysninger, der er angivet i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, som affattet ved DAC6, samt oplysning om et referencenummer, som ordningen vil blive tildelt af den skattemyndighed, der modtager indberetningen fra mellemmanden eller den relevante skatteyder. Det er hensigten, at referencenummeret også meddeles den, der har indberettet om ordningen, så referencenummeret kan anvendes ved senere indberetning om samme ordning.

Reagerer en skattemyndighed ikke på en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden af ordningen eller af den skattemæssige behandling af ordningen, som mellemmanden eller den relevante skatteyder har forudsat ved gennemførelsen heraf, jf. bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 15, som affattet ved DAC6.

De oplysninger, der skal indberettes og udveksles efter OECD's modelregler, omfatter oplysninger om udformningen af ordningen og klienterne samt de faktiske brugere af den pågældende ordning og enhver anden mellemmand, der er involveret i ordningen. Kravet til oplysninger, der skal indberettes efter modelreglerne, er designet til at sikre indberetning og udveksling af de oplysninger, der sandsynligvis vil være mest relevante ud fra et risikovurderingsperspektiv, og samtidig at gøre det forholdsvist enkelt for skattemyndighederne at finde ud af, hvilke jurisdiktioner oplysningerne bør udveksles med.

Efter OECD's modelregler er indberetningsfristen for mellemmand 30 dage efter den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed for gennemførelse for den relevante skatteyder eller 30 dage efter, at den relevante rådgivning m.v. er gennemført.

Efter OECD's modelregler er indberetningsfristen for den relevante skatteyder 30 dage efter det første skridt til gennemførelsen af ordningen er gennemført.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om relevante skatteyderes indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indholdet af indberetningerne, herunder frister m.v. Dette vil give skatteministeren mulighed for at fastsætte regler herom, der svarer til reglerne i DAC6 og OECD's modelregler.

2.4.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indholdet af indberetningerne og opdatering af indberetningerne. Den foreslåede bestemmelse vil give skatteministeren mulighed for at fastsætte regler svarende til de krav til indholdet af indberetningerne, der findes i DAC6, gennemførelsesforordningen hertil og OECD's modelregler. I forbindelse med fastsættelsen af disse regler vil skatteministeren kunne fastsætte regler om, at de oplysninger, som også skal udveksles på engelsk, ligeledes skal indberettes på engelsk.

Det foreslås, at skatteministeren fastsætter regler om, at mellemmand skal indberette de oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer om grænseoverskridende ordninger.

Skatteministeren vil ikke kunne fastsætte regler, som indebærer, at mellemmandene skal indhente oplysninger, de ikke er bekendt med, ikke er i besiddelse af eller ikke kontrollerer. Skatteministeren vil heller ikke kunne fastsætte regler om, at andre, som f.eks. den relevante skatteyder eller andre mellemmand, har en pligt til at give en indberetningspligtig mellemmand oplysninger med henblik på, at disse oplysninger skal indberettes.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indberetningsfrister. Dette vil give mulighed for at fastsætte regler svarende til fristreglerne i DAC6 og OECD's modelregler.

Det foreslås desuden, at skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, ændres, så det kommer til at fremgå udtrykkeligt, at pligten til at opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, ikke alene skal opbevares, hvis indberetningspligten følger direkte af en bestemmelse i skatteindberetningsloven, men også, hvis den følger af en bekendtgørelse udstedt i medfør af skatteindberetningsloven.

Det foreslås endvidere, at hvis Skatteforvaltningen ikke reagerer på en indberetning vedrørende en grænseoverskridende ordning eller på oplysninger om grænseoverskridende ordninger, Skatteforvaltningen har modtaget fra en udenlandsk myndighed, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning. Det, at en ordning indberettes, og Skatteforvaltningen ikke reagerer på ordningen, vil således ikke indebære, at Skatteforvaltningen har godkendt ordningen.

Det bemærkes, at den foreslåede bestemmelse ikke vedrører forældelses- og reaktionsfristerne i skattelovgivningen såsom genoptagelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 og reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27 stk. 2. Dette skyldes, at en overskridelse af en genoptagelsesfrist eller en reaktionsfrist ikke indebærer en accept af gyldigheden af det forhold, som er forældet, eller af den skattemæssige behandling heraf.

2.5. Fritagelse fra indberetningspligt og notifikationspligt

2.5.1. Gældende ret

Advokater er underlagt en særlig tavshedspligt efter retsplejelovens § 129, jf. straffelovens § 152 om uberettiget videregivelse eller udnyttelse af fortrolige oplysninger. Retsplejelovens § 126, stk. 1, fastslår, at advokater skal udvise en adfærd, der stemmer overens med god advokatskik, hvilket er konkretiseret i retsplejelovens § 170, stk. 1, omfattende advokatens tavshedspligt om det, denne har fået kendskab til i forbindelse med sit erhverv og De Advokatetiske Regler. Tavshedspligten er imidlertid ikke absolut, når undtages forholdet mellem en forsvarer og dennes klient eller advokatens rådgivning i retssager, men kan vige for pålæg fra retten, jf. retsplejelovens § 170, stk. 2. Det samme gælder i forhold til en lovfæstet oplysningspligt, som f.eks. hvidvasklovens regler om bl.a. advokaters oplysningspligt.

Denne tavshedspligt er nærmere udmøntet i De Advokatetiske Regler, som er udarbejdet af Advokatrådet. Det fremgår heraf, at fortrolighed er en betingelse for advokatens virke og en grundlæggende pligt og ret, som skal respekteres ikke kun i det enkelte individs, men også i retssamfundets interesse.

Det er derfor afgørende, at en advokat kan modtage oplysninger om forhold, som klienten ikke ville betro andre, og at advokaten kan gøres bekendt med oplysningerne i fortrolighed.

Advokaten skal behandle alle oplysninger, denne som led i sit virke bliver bekendt med, fortroligt.

Tavshedspligten gælder uden tidsbegrænsning.

Det er Skatteministeriets vurdering, at der ikke er andre faggrupper, der har en tavshedspligt, som svarer til advokaternes tavshedspligt, og at fortrolighedsforholdet mellem advokat og dennes klient indeholder en kerne, som særlige grunde taler for at bevare beskyttelsen af. Denne kerne indeholder f.eks. situationer, hvor en advokat bistår en klient med at afklare klientens retsstilling i anledning af en mulig retssag og situationer, hvor advokaten repræsenterer klienten under en igangværende retssag. Dette kommer bl.a. til udtryk i bestemmelsen i retsplejelovens § 170, stk. 2, hvorefter en advokat ikke kan blive pålagt at afgive vidneforklaring hvad angår oplysninger, som en advokat har erfaret i en borgerlig retssag, som advokaten har ført, eller hvori advokaten har ydet rådgivning.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 5, giver medlemsstaterne mulighed for at give advokaters tavshedspligt og tilsvarende tavshedspligt for andre grupper af mellemmand forrang i forhold til indberetningspligten efter direktivet. Det fremgår således af bestemmelsen, at medlemsstaterne kan give mellemmand ret til en fritagelse fra at skulle indberette oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning.

Mellemmænd kan kun være berettiget til en fritagelse fra indberetningspligt i det omfang, de opererer inden for grænserne af den relevante nationale lovgivning, der definerer deres erhverv. Hvis en advokat f.eks. udfører aktiviteter, som ikke hører under advokatvirksomhed, vil advokaten ikke være fritaget fra indberetningspligt, som udspringer af disse aktiviteter.

Indfører en medlemsstat en sådan fritagelse fra indberetningspligten, skal medlemsstaten tillige fastsætte regler, der stiller krav om, at en mellemmand, som påberåber sig fritagelsen, straks underretter enhver anden mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen anden mellemmand, den relevante skatteyder om, at indberetningspligten påhviler dem, jf. artikel 8ab, stk. 6, som affattet ved DAC6.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med pligten til at indberette oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning påhviler den anden underrettede mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen mellemmand, den relevante skatteyder. Dette følger af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 6, som affattet ved DAC6.

OECD's modelregler kræver ikke, at mellemmanden indberetter oplysninger, der er omfattet af tavshedspligt såsom tavshedspligten i advokat-klient forhold.

OECD's modelregler indeholder i den forbindelse en tilsvarende pligt som efter DAC6 til at notificere skatteyderen i sådanne tilfælde, men ikke krav om notifikation af andre mellemmænd.

2.5.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmænds indberetning om grænseoverskridende ordninger skal kunne fastsætte regler om fritagelse fra indberetningspligt. Dette vil give mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler, der udnytter muligheden i DAC6 for at give mellemmænd ret til en fritagelse fra at skulle indberette oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning. OECD's modelregler indeholder en tilsvarende undtagelse for indberetning som følge af advokaters tavshedspligt.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmænds indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om notifikation af andre mellemmænd eller de relevante skatteydere, hvis en fritagelse fra indberetning påberåbes. Dette vil give mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler om, at mellemmanden i de tilfælde, hvor vedkommende påberåber sig en tavshedspligt, vil skulle notificere andre mellemmænd eller den relevante skatteyder om, at indberetningspligten påhviler dem.

Den foreslåede bestemmelse giver mulighed for at indføre regler svarende til reglen i DAC6 om, at hvis en mellemmand er fritaget fra indberetning som følge af, at indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret

tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning, så skal mellemmanden straks orientere eventuelle andre mellemmænd eller den relevante skatteyder om, at de er indberetningspligtige.

Med lovforslaget er det forudsat, at der ved fastsættelse af reglerne om fritagelse fra indberetningspligt vil skulle tages hensyn til de særlige regler om tavshedspligt, der gælder for advokater. Oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning vil imidlertid ikke berøre kernen af fortrolighedsforholdet mellem en advokat og den relevante skatteyder, og det er derfor vurderingen, at der ikke er særlige grunde, der taler for, at advokater helt fritages fra indberetningspligten.

Hvad angår de tilfælde, hvor en advokat udformer markedsegne ordninger, og der ikke eksisterer et advokat-klientforhold, er det forudsat, at advokaten som andre mellemmænd skal indberette oplysninger herom.

I de tilfælde, hvor en advokat udbyder en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning til en skatteyder, er det forudsat, at advokaten som andre mellemmænd vil skulle foretage indberetning inden indberetningsfristen på 30 dage, der er beskrevet nærmere i lovforslagets afsnit 2.4., hvis den relevante skatteyder ikke selv indberetter oplysningerne til Skatteforvaltningen.

Det foreslås, at advokater vil skulle underrette skatteyderen om, at advokaten foretager indberetningen inden indberetningsfristen på 30 dage, hvis skatteyderen ikke selv indberetter. Underretningen vil skulle foretages ved, at advokaten skriftligt formulerer og overleverer de indberetningspligtige oplysninger til skatteyderen, så skatteyderen kan anvende oplysningerne i forbindelse med sin indberetning. Hvis ikke skatteyderen inden for de 30 dage dokumenterer overfor advokaten, at oplysningerne er indsendt til Skatteforvaltningen, vil advokaten efter forslaget selv skulle foretage indberetningen inden fristens udløb.

Hvis skatteyderen ved fristens udløb ikke har fremsendt dokumentation for, at oplysningerne er indsendt til Skatteforvaltningen, og indberetningen endnu ikke er foretaget af advokaten – f.eks. fordi advokaten havde en forventning om, at skatteyderen ville foretage indberetningen – foreslås det, at advokaten vil skulle foretage indberetningen straks.

Det bemærkes, at det vil påhvile advokaten at vurdere, hvilke oplysninger der omfattes af indberetningspligten, og som derfor skal overleveres til skatteyderen. Hvis skatteyderen ikke dokumenterer over for advokaten, at alle de oplysninger, som advokaten har overleveret, er indberettet, vil advokaten skulle indberette de resterende oplysninger selv. Dette vil gælde, selvom klienten er uenig med advokaten i, at de resterende oplysninger skal indberettes.

Endelig foreslås det, at advokater fritages helt for at indberette oplysninger, hvis helt særlige grunde taler for det. Fritagelsen vil dog alene finde anvendelse i helt særlige situationer, hvor fritagelsen er velbegundet i forhold til varetagelsen af klientens berettigede interesser. Dette vil være tilfældet, hvor advokaten ved at indberette reelt vil inkriminere klienten eller være i væsentlig risiko herfor. I disse si-

tuationer vil advokaten skulle foretage notifikation til eventuelle andre mellemmand, idet den relevante skatteyder ikke er forpligtet til at inkriminere sig selv. Det, der vil skulle notificeres om, er, at den anden mellemmand vil skulle foretage indberetning af de oplysninger den pågældende er i besiddelse af.

2.6. Udveksling af oplysninger med andre lande

2.6.1. Gældende ret

Det fremgår af skattekontrollovens § 66, at Skatteforvaltningen afgiver oplysninger til og modtager oplysninger fra de kompetente myndigheder på Færøerne, i Grønland og fremmede jurisdiktioner i overensstemmelse med en række internationale aftaler og regler herom.

Udveksling af oplysninger kan således ske efter bestemmelserne i:

- Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer (bistandsdirektivet).
- Aftaler indgået mellem EU og tredjelande om administrativ bistand i skattesager.
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem på den ene side Danmark og på den anden side Færøerne, Grønland eller den pågældende fremmede jurisdiktion.
- Administrativt indgåede aftaler om administrativ bistand i skattesager mellem på den ene side Danmark og på den anden side Færøerne, Grønland eller den pågældende fremmede jurisdiktion (TIEA'er).
- Andre internationale overenskomster eller konventioner tiltrådt af Danmark, som omhandler administrativ bistand i skattesager, herunder OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager.

I det omfang, Skatteforvaltningen er i besiddelse af oplysninger om grænseoverskridende ordninger, som er forudsigteligt relevante for skattemyndighederne i andre jurisdiktioner, med hvilke Danmark har en aftale om spontan udveksling, vil Danmark kunne udveksle oplysninger om grænseoverskridende ordninger spontant med den anden jurisdiktions skattemyndigheder. Skatteforvaltningen vil ligeledes i tilfælde, hvor der eksisterer en sådan aftale, kunne modtage spontant udvekslede oplysninger om grænseoverskridende ordninger, som må anses for forudsigteligt relevante for Skatteforvaltningen.

I det omfang, Skatteforvaltningen har kendskab til grænseoverskridende ordninger, vil Skatteforvaltningen kunne anmode skattemyndighederne i andre jurisdiktioner, som Danmark har en aftale med om udveksling af oplysninger efter anmodning, om nærmere oplysninger om ordningerne, i det omfang de oplysninger, der anmodes om, må antages at være forudsigteligt relevante for Skatteforvaltningen. Skatteforvaltningen vil ligeledes – under samme betingelser – kunne sende oplysninger om grænseoverskridende ordninger til skattemyndighederne i andre jurisdiktioner.

Det følger af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 13, som affattet ved DAC6, at den kompetente myndighed i en medlemsstat, hvortil oplysningerne er indberettet skal videregive oplysningerne ved automatisk udveksling til de kompetente

myndigheder i alle øvrige medlemsstater. De oplysninger, som skal videregives, er omhandlet i direktivets artikel 8ab, stk. 14, som affattet ved DAC6.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, som affattet ved DAC6, indeholder en liste over de oplysninger, som skal udveksles mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder. Det, der skal udveksles, er de oplysninger, mellemmanden eller en relevant skatteyder har indberettet efter direktivets artikel 8ab, som affattet ved DAC6. Da mellemmandene alene skal indberette de oplysninger, de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, er det ikke givet, at alle oplysningerne efter stk. 14 kan indberettes – og dermed udveksles – vedrørende alle indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Efter bestemmelsen skal de kompetente myndigheder udveksle følgende oplysninger:

- Identifikation af mellemmand og relevante skatteydere, herunder deres navn, fødselsdato og fødested (når der er tale om fysiske personer), skattemæssige hjemsted, skateregistreringsnummer, og hvis det er relevant de personer, der er forbundne foretagender i forhold til den relevante skatteyder.
- Nærmere oplysninger om, hvilke af de kendetegn der er beskrevet i bilag IV til direktivet, der gør, at den grænseoverskridende ordning er indberetningspligtig.
- Et resumé af indholdet af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, herunder et eventuelt navn, hvorunder ordningen almindeligvis er kendt. Der skal tillige gives et resumé af de pågældende forretningsaktiviteter eller ordninger, uden at det fører til offentliggørelse af erhvervsmæssige, industrielle eller faglige hemmeligheder, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser.
- Den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er eller vil blive taget.
- Oplysninger om, hvilke nationale bestemmelser der udgør grundlaget for den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning.
- Værdien af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning. Med værdien refereres der til værdien af transaktionen eller transaktionerne i ordningen. Det er ikke værdien af skattefordelen, der skal angives. Afhængigt af hvordan ordningen ser ud, kan værdien af flere transaktioner kræves oplyst.
- Identifikation af den relevante skatteydere eller de relevante skatteydere medlemsstat eller medlemsstater og enhver anden medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning.
- Identifikation af eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med en angivelse af, hvilke medlemsstater denne person eller disse personer er knyttet til.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 16, som affattet ved DAC6, at Kommissionen for at lette udvekslingen af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger vedtager de bestemmelser, der er nødvendige for den praktiske gennemførelse af artikel 8ab. Det omfatter bl.a. foranstaltninger, der skal standardisere udvekslingen af oplysninger som led i den procedure, der skal føre til fastlæggelse af den standardformular for udvekslingen, der skal udformes efter reglen i bistandsdirektivets artikel 20, stk. 5, som affattet ved DAC6. Denne artikel gennemgås nedenfor.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 17, som affattet ved DAC6, at Kommissionen ikke har adgang til de oplysninger, der er omhandlet i artikel 8ab, stk. 14, litra a, c og h, som affattet ved DAC6. Kommissionen vil således ikke have adgang til oplysninger, der udveksles om identiteten af mellemmand, relevante skatteydere og forbundne foretagender, indholdet af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger og identiteten af andre personer i en medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af ordningerne.

Bestemmelsen sikrer, at Kommissionen ikke får adgang til oplysninger, som er irrelevante for Kommissionens løsning af opgaver i forhold til DAC6, dvs. oplysninger om konkrete personers og virksomheders identitet samt detaljerne i de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 18, som affattet ved DAC6, at den automatiske udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne skal finde sted inden for én måned efter udløbet af det kvartal, hvor oplysningerne er blevet indberettet af mellemmandene eller de relevante skatteydere. De første oplysninger skal udveksles senest den 31. oktober 2020.

Bistandsdirektivets artikel 20, stk. 5, indeholdt forud for ikrafttrædelsen af DAC6 en regel om, at Kommissionen skulle fastlægge en standardformular, herunder sprogordninger, for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne om grænseoverskridende forhåndstilsagn og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger.

Artikel 20, stk. 5, er nyaffattet ved DAC6. Bestemmelsen er udvidet, så det også gøres til en opgave for Kommissionen at fastlægge en standardformular, herunder sprogordning, for udvekslingen mellem medlemsstaterne af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Dette skal ske før den 30. juni 2019.

Standardformularer må ikke omfatte flere elementer for udveksling af oplysninger end dem, der er anført i bistandsdirektivets regler om, hvilke oplysninger der skal udveksles, og andre relaterede felter, der er knyttet til disse oplysninger, og som er nødvendige for at opfylde målene i udvekslingsordningerne.

De sprogordninger, der kan fastlægges, må ikke forhindre medlemsstaterne i at meddele oplysningerne på et hvilket som helst af Unionens officielle sprog. Sprogordningerne kan dog indeholde bestemmelser om, at de centrale elemen-

ter i oplysningerne også skal sendes på et andet af Unionens officielle sprog.

Bemyndigelsen til Kommissionen er udnyttet ved gennemførelsesforordning 2019/532/EU af 28. marts 2019 om ændring af gennemførelsesforordning 2015/2378/EU for så vidt angår standardformularer, herunder sprogordninger, til den obligatoriske automatiske udveksling af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

For så vidt angår sprogordninger bemærkes, at det fremgår af gennemførelsesforordningen, at de centrale elementer, der også skal sendes på et andet af Unionens officielle sprog, er de elementer, der er angivet i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, litra b), c), og e), som affattet ved DAC6. Disse elementer skal således ifølge gennemførelsesforordningen også udveksles på engelsk. Elementerne omfatter oplysning om de kendetegn, der gør den grænseoverskridende ordning indberetningspligtig, en sammenfatning af indholdet af ordningen og om de nationale bestemmelser, der udgør grundlaget for ordningen.

Det fremgår desuden af gennemførelsesforordningen, at udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne skal omfatte de oplysninger, der er angivet i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, som affattet ved DAC6, samt oplysning om et referencenummer, som ordningen vil blive tildelt af den skattemyndighed, der modtager indberetningen fra mellemmanden eller den relevante skatteyder. Det er hensigten, at referencenummeret også meddeles den, der har indberettet om ordningen, så referencenummeret kan anvendes ved senere indberetning om samme ordning.

Bistandsdirektivets artikel 21, stk. 5, indeholdt forud for ikrafttrædelsen af DAC6 en regel om, at Kommissionen skulle udvikle og stille et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde til rådighed for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne om grænseoverskridende forhåndstilsagn og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger.

Denne regel er nyaffattet ved DAC6. Bestemmelsen er udvidet, så det også gøres til en opgave for Kommissionen at udvikle og stille et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde til rådighed for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Bestemmelsen er udvidet, så det også fremgår, at Kommissionen senest den 31. december 2019 udvikler og stiller teknisk og logistisk støtte til et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde på beskatningsområdet til rådighed, hvor oplysninger, der skal udveksles om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, indrapporteres med henblik på den automatiske udveksling.

De kompetente myndigheder i alle medlemsstater har adgang til de oplysninger, der indrapporteres i centralregisteret. Kommissionen har også adgang til de oplysninger, der indrapporteres i dette register, dog med de begrænsninger, der er fastsat i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 17, som

affattet ved DAC6. Kommissionen vedtager de nødvendige praktiske bestemmelser.

Indtil centralregisteret er sat i drift, foretages den automatiske udveksling af oplysninger ved elektronisk udveksling fra medlemsstat til medlemsstat ved brug af EU's allerede eksisterende facilitet hertil, CCN-netværket.

OECD's modelregler indeholder ikke bestemmelser om udveksling af oplysninger. Desuden er der endnu ikke i OECD-regi udviklet aftaler om automatisk indberetning og udveksling af oplysninger om grænseoverskridende ordninger.

I relation til udveksling af oplysninger indberettet under OECD's modelregler er det antagelsen, at denne udveksling vil skulle ske efter reglerne om udveksling af oplysninger i OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager eller i dobbeltbeskatningsoverenskomster.

En udveksling af oplysninger mellem to lande forudsætter dog, at der indgås en aftale mellem de kompetente myndigheder i de pågældende lande om en automatisk udveksling af oplysninger om de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Indgås sådanne aftaler, sker udvekslingen enten efter konventionen eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

2.6.2. Den foreslåede ordning

Skattekontrollovens § 66 indeholder hjemlen til, at Skatteforvaltningen kan sende og modtage oplysninger til og fra udenlandske skattemyndigheder efter internationale aftaler og regler herom. Det foreslås, at der i skattekontrollovens § 66, nr. 1, indsættes en henvisning til den seneste direktivændring, der er foretaget i bistandsdirektivet. Der foreslås således indsat en henvisning til DAC6 i bestemmelsen.

Forslaget gennemfører DAC6's regler om obligatorisk, automatisk udveksling af oplysninger mellem EU-landene ved henvisning til direktivet. De enkelte regler om tidsfrister, hvilke oplysninger der skal udveksles m.v. skrives således ikke ind i den danske lovgivning, men ved at indsætte en regel om, at Skatteforvaltningen skal udveksle oplysninger med udlandet i medfør af DAC6. Henvisningen til DAC6 indebærer, at disse regler bliver en del af dansk ret.

Da skattekontrollovens § 66 indeholder hjemmel til at udveksle oplysninger efter OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager og efter dobbeltbeskatningsoverenskomster, vil der ikke være behov for at udvide skattekontrollovens § 66 for at sikre, at der vil kunne ske udveksling af oplysninger indberettet efter modelreglerne. Det kræver således ikke lovændring at etablere hjemmel til udveksling af oplysninger indberettet efter OECD's modelregler.

2.7. Ændringer af mere teknisk karakter

2.7.1. Gældende ret

Kildeskatteloven, ligningsloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og pensionsbeskatningsloven indeholder

en række henvisninger til bistandsdirektivet og de senere ændringer heraf.

Bistandsdirektivets artikel 23, stk. 3, indeholdt forud for DAC6 en regel om, at medlemsstaterne skulle sende en årlig vurdering af effektiviteten af den automatiske udveksling af oplysninger efter direktivet til Kommissionen.

Denne regel er nyaffattet ved DAC6. Bestemmelsen er ved nyaffattelsen udvidet til også at omfatte automatisk udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Bestemmelsen er udvidet, så det også fremgår, at medlemsstaterne årligt skal sende en vurdering af effektiviteten af den automatiske udveksling af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger og af de opnåede konkrete resultater til Kommissionen. Kommissionen vedtager ved hjælp af gennemførelsesretsakter formatet og betingelserne for meddelelse af den årlige vurdering.

Endelig indsættes der ved DAC6 et nyt stk. 2 i bistandsdirektivets artikel 27. Det følger af dette stykke, at medlemsstaterne og Kommissionen hvert andet år efter den 1. juli 2020 skal evaluere relevansen af bilag IV til bistandsdirektivet om de kendetegn, der fører til, at en grænseoverskridende ordning skal anses for indberetningspligtig, og at Kommissionen skal forelægge en rapport for Rådet. Denne rapport ledsages eventuelt af et forslag til retsakt.

Det følger af artikel 2 i DAC6, at medlemsstaterne senest den 31. december 2019 skal have gennemført direktivet. De love og bestemmelser, der gennemfører direktivet, skal anvendes fra den 1. juli 2020.

Efter artikel 3 i DAC6 træder direktivet i kraft på tyvendagedagen efter offentliggørelsen i Den Europæiske Unions Tidende. Da direktivet er offentliggjort den 5. juni 2018, er direktivet således trådt i kraft den 25. juni 2018.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 12, som affattet ved DAC6, indeholder en overgangsregel for indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt blev gennemført mellem ikrafttrædelsesdatoen for DAC6, den 25. juni 2018, og datoen for anvendelsen af DAC6, den 1. juli 2020. Medlemsstaterne forpligtes således til at fastsætte regler, der pålægger mellemmand og relevante skatteydere at indberette oplysninger om sådanne indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger senest den 31. august 2020.

Der er tale om en pligt til indberetning af oplysninger vedrørende ordninger, som er sat i værk forud for ikrafttrædelsen af de regler, som gennemfører direktivet. Der er således tale om, at der indtræder pligt til at indberette om oplysninger, der ligger forud i tid.

Reglen skal ses i sammenhæng med artikel 8ab, stk. 1, som affattet ved DAC6, hvorefter mellemmand alene er forpligtet til at indberette de oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer. Der har i perioden frem til ikrafttrædelsen af reglerne, der skal gennemføre DAC6, ikke været nogen pligt til at identificere indberetningspligtige ordninger og ej heller pligt til at opbevare oplysninger om ordningerne. Opbevaring af materialet har dog

kunnet følge af andre regler. Det, der skal indberettes om, er de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, mellemmandene kan identificere efter tidspunktet for ikrafttrædelsen af de regler, der skal gennemføre DAC6. Indberetningen vil skulle foretages på grundlag af de oplysninger, mellemmandene er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, og skal omfatte de oplysninger, der er omfattet af indberetningspligten.

OECD's modelregler indeholder en regel om, at en medlemmand, som er ansvarlig for design eller markedsføring af en ordning til omgåelse af CRS, skal indberette om ordninger til omgåelse af CRS inden 180 dage efter, at modelreglerne er indført i den pågældende jurisdiktion, hvis ordningen blev gennemført den 29. oktober 2014 eller senere, men inden modelreglernes ikrafttrædelse i den pågældende jurisdiktion.

Der kræves dog ikke indberetning af sådanne ordninger, hvor arrangøren har dokumentation for, at den samlede balance eller værdi af den finansielle konto, der er omfattet af ordningen til omgåelse af CRS, umiddelbart før gennemførelsen var mindre end 1 mio. USD.

2.7.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at der indsættes en henvisning til DAC6 i de eksisterende henvisninger til bistandsdirektivet i henholdsvis kildeskatteloven, ligningsloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og pensionsbeskatningsloven. Henvisningen skal sikre, at henvisningerne til bistandsdirektivet er opdaterede.

Derudover foreslås at loven, herunder reglerne, der bemyndiger skatteministeren til at fastsætte nærmere regler om indberetning af oplysninger om grænseoverskridende ordninger, træder i kraft den 1. juli 2020.

Endelig foreslås det, at de regler, der udstedes i medfør af reglerne, der bemyndiger skatteministeren til at fastsætte nærmere regler om indberetning af oplysninger om grænseoverskridende ordninger, vil kunne have virkning for grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt til gennemførelse er foretaget den 29. oktober 2014, eller senere.

Dette skal sikre, at skatteministeren får mulighed for at fastsætte regler om indberetning af oplysninger, der ligger forud i tid, og dermed at reglerne i DAC6 og OECD's modelregler om indberetning tilbage til henholdsvis 25. juni 2018 og 29. oktober 2014 vil kunne indføres i dansk ret.

Det bemærkes, at bistandsdirektivets artikel 23, stk. 3, og artikel 27, stk. 2, som affattet ved DAC6, ikke kræver gennemførelse i dansk ret.

2.8. Sanktioner

2.8.1. Gældende ret

Skatteindberetningslovens § 59, stk. 2, giver hjemmel til, at der kan fastsættes straf af bøde for den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder bestemmelser i forskrifter, der udstedes i medfør af loven.

Bistandsdirektivets artikel 25a, stk. 3, som affattes ved DAC6, indeholdt forud for DAC6 en regel om, at medlems-

staterne skal fastsætte regler om sanktioner, som skal anvendes i tilfælde af overtrædelse af de nationale regler, der gennemfører direktivets regler om indgivelse af land for land-rapporter.

Denne regel er nyaffattet ved DAC6. Bestemmelsen er ved nyaffattelsen udvidet til også at omfatte indberetning af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Bestemmelsen er udvidet, så det også fremgår, at medlemsstaterne skal fastsætte regler om sanktioner, der skal anvendes i tilfælde af overtrædelser af de nationale regler, der gennemfører reglerne i bistandsdirektivets artikel 8ab, som affattet ved DAC6, og træffe alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Sanktionerne skal være effektive, stå i et rimeligt forhold til overtrædelsen og have en afskrækkende virkning.

Det fremgår af kommentarerne til OECD's modelregler, at indberetningspligter ikke vil være effektive, medmindre både mellemmand og relevante skatteydere har et incitament til at overholde reglerne. Indberetningsordninger bør derfor omfatte klare sanktioner for at tilskynde til indberetning og til at straffe dem, der ikke opfylder deres forpligtelser.

Straffens størrelse kan varieres afhængigt af arten af den indberetningspligtige ordning og mellemmandens rolle i ordningen.

Det angives i kommentarerne til OECD's modelregler, at sanktionerne i forbindelse med manglende indberetning vil kunne fastsættes af hver enkelt jurisdiktion.

2.8.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at der i forbindelse med gennemførelse af regler om indberetning vedrørende grænseoverskridende ordninger ved bekendtgørelse fastsættes et bødeniveau for overtrædelser af reglerne.

Formålet med indberetningspligt vedrørende grænseoverskridende ordninger er at imødegå aggressiv skatteplanlægning ved at gøre transaktionerne gennemsigtige. Dette kan sidestilles med de hensyn, der ligger bag reglerne i hvidvaskdirektivet, og det foreslås derfor, at bødeniveauet vil skulle svare til bødeniveauet for overtrædelse af hvidvaskloven, se L 47 B, 2018-19 (1. samling) om forslag til ændring af lov om finansiel virksomhed, hvidvask m.v. Bødeniveau og de hensyn, der skal indgå i bødeudmålingen, gennemgås nærmere i de specielle bemærkninger. Der henvises således til bemærkningerne til § 1, nr. 2.

2.9. Forholdet til databeskyttelsesforordningen

Europa-Parlamentets og Rådets forordning 2016/679/EU af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direktiv 95/46/EF (databeskyttelsesforordningen) finder anvendelse på behandling af persondata. Lovforslaget indebærer, at indberetningspligtige mellemmand og relevante skatteydere skal indsende oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til skattemyndighederne. Disse oplysninger skal udveksles med andre lande. Blandt

de oplysninger, der skal indberettes, er de nødvendige identifikationsoplysninger vedrørende mellemmand og relevante skatteydere, og andre personer, der sandsynligvis vil blive berørt af ordningen. Uanset, at disse ofte vil være selskaber, vil der også kunne indgå oplysninger om fysiske personer i de oplysninger, der vil skulle indberettes og udveksles. Databeskyttelsesforordningen er således relevant i forhold til lovforslaget.

Det følger af databeskyttelsesforordningen, at enhver behandling af personoplysninger skal hvile på et retligt grundlag. De retlige grundlag er anført i artikel 6, stk. 1. Ifølge denne bestemmelse er behandling af personoplysninger kun lovlig, hvis mindst en af betingelserne i artikel 6, stk. 1, litra a-f, er opfyldt. Efter artikel 6, stk. 1, litra c, kan en behandling være lovlig, hvis den er nødvendig for at overholde en retlig forpligtelse, som påhviler den dataansvarlige. Efter artikel 6, stk. 1, litra e, kan behandlingen derudover være lovlig, hvis den er nødvendig af hensyn til udførelsen af en opgave i samfundets interesse, eller som henhører under offentlig myndighedsudøvelse, som den dataansvarlige har fået pålagt. Derudover følger det af artikel 6, stk. 3, at grundlaget for behandlingen som omhandlet i artikel 6, stk. 1, litra c og e, skal fremgå af EU-retten eller den nationale lovgivning i en medlemsstat, som den dataansvarlige er underlagt.

Formålet med behandlingen skal ligeledes bestemmes i retsgrundlaget eller, hvis der er tale om behandling i henhold til artikel 6, stk. 1, litra e, være nødvendig for at udføre en opgave af almen interesse, eller som henhører under offentlig myndighedsudøvelse, som den dataansvarlige har fået pålagt. Artikel 5 indeholder principper for behandling af personoplysninger. Ifølge artiklen skal oplysninger behandles på en lovlig, rimelig og gennemsigtig måde og indsamles til specifikke udtrykkeligt angivne og legitime formål.

Efter forslaget vil personoplysninger først blive behandlet af mellemmandene eller de relevante skatteydere for, at de kan opfylde deres indberetningspligt, og derefter af skattemyndighederne.

Det retlige grundlag for behandlingen hos mellemmanden eller den relevante skatteyder er databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 1, litra c, idet behandlingen er nødvendigt for at opfylde en juridisk forpligtelse (dvs. at opfylde pligten til at indberette til skattemyndighederne). Grundlaget for behandlingen vil yderligere være fastsat i national lovgivning, idet pligten vil fremgå af en bekendtgørelse udstedt i medfør af de foreslåede bemyndigelser, hvorved kravet om hjemmel i national lovgivning efter databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 3, er opfyldt.

Hos skattemyndighederne vil data blive brugt dels til kontrolformål, herunder inddrivelse, dels til udveksling af oplysningerne med andre skattemyndigheder. Behandlingen af data vil således i forhold til kontrollen have sit retlige grundlag i databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 1, litra e, om offentlig myndighedsudøvelse, der er pålagt den dataansvarlige, og i relation til udvekslingen af oplysninger med andre lande vil det retlige grundlag være databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 1, litra c. I relation til kontrolformålet er grundlaget for behandlingen at finde i skattekon-

trollovens kontrolbestemmelser og skatteforvaltningslovens regler om skatteansættelser og ændringer heraf samt tilsvarende bestemmelser i relevante afgiftslove. Formålet er her at opnå korrekte skatte- og afgiftsansættelser. Det vurderes, at oplysninger om ofte komplicerede grænseoverskridende ordninger med kendetegn som gør, at de potentielt kan bruges til aggressiv skatteplanlægning, er nødvendig for, at skattemyndighederne kan udføre deres arbejde med at sikre korrekte skatte- og afgiftsansættelser. Dermed er oplysningerne nødvendige for disse myndigheders myndighedsudøvelse. I relation til udvekslingen vil den retlige forpligtelse følge af den hjemmel, der med lovforslaget indsættes i skattekontrollovens § 66, stk. 1, til udvekslingen. Databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 1, er således også opfyldt i forhold til skattemyndighedernes databehandling.

Reglerne for lovlig behandling af personoplysninger skal ses i sammenhæng med databeskyttelsesforordningens artikel 5 om de grundlæggende principper. Efter bestemmelsen skal alle disse principper iagttages ved enhver behandling af personoplysninger, herunder principperne om dataminimering og opbevaringsbegrænsning.

3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

Det er ikke umiddelbart muligt at lave et nærmere skøn over de statsfinansielle konsekvenser af forslaget.

I det omfang forslaget har en afskrækkende effekt på fysiske og juridiske personer, der ellers ville have indgået i skatteundgåelse, vil det kunne medføre et merprovenu. Hvis forslaget medfører indsigt i specifikke grænseoverskridende ordninger, der derefter giver anledning til indførelse af f.eks. nye værneregler, vil det umiddelbart kunne have positive statsfinansielle konsekvenser. Konsekvenserne vil dog blive vurderet nærmere i forbindelse med fremsættelsen af sådanne eventuelle forslag.

Lovforslaget vurderes samlet set at medføre væsentlige administrative omkostninger for Skatteforvaltningen. Det estimeres med betydelig usikkerhed, at udgifterne til udvikling af it-understøttelse m.v. vil udgøre i størrelsesordenen 50 mio. kr. Herudover vil der være udgifter til bl.a. systemdrift og vedligehold, kontrol, vejledning, risikovurdering, visitering, prøvesager og udarbejdelse af procesbeskrivelser. Udgifterne hertil ventes med betydelig usikkerhed at udgøre i størrelsesordenen 10 mio. kr. årligt.

Det vurderes, at lovforslaget som udgangspunkt opfylder principperne om digitaliseringsklar lovgivning. Særligt skal det fremhæves, at det er forudsat, at indberetningerne til skattemyndighederne vil kunne ske digitalt. Derudover sikres genbrug af data, ved at dobbeltindberetning så vidt muligt undgås, og at data benyttes på tværs af landegrænserne.

Det er dog indtrykket efter drøftelser med relevante brancheorganisationer, at direktivets afgrænsninger ikke i alle tilfælde virker helt klare. Ved lovforslagets bemærkninger søges dette i videst muligt omfang adresseret. Ligeledes vil uklarhed kunne adresseres i forbindelse med skattemyndighedernes vejledning. Der kan således stilles spørgsmål ved, om princippet om klare og enkle regler er opfyldt, men det

søges i vidst muligt omfang adresseret gennem lovforslaget, efterfølgende bekendtgørelse og vejledning.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Lovforslaget forventes ikke at få økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

Lovforslaget indebærer administrative byrder for erhvervslivet, idet reglerne i videre omfang vil forpligte især rådgivere til at indberette bestemte typer af oplysninger til medlemsstaternes nationale skattemyndigheder. Det forventes, at byrderne vil være begrænsede, bl.a. fordi de især falder på skatterådgivere m.v., der netop er specialiserede i at sikre overholdelse af skattereglerne. Derudover er det for at undgå dobbeltindberetning søgt gjort klart, hvem indberetningspligten påhviler. Endelig vil mellemændene kunne opfylde indberetningspligten ved at indberette oplysninger, der allerede er i deres besiddelse.

Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering har vurderet, at de administrative konsekvenser for erhvervslivet vil udgøre under 4 mio. kr. årligt, hvorfor der ikke er foretaget en nærmere kvantificering heraf.

De fem principper om agil erhvervsrettet lovgivning er ikke vurderet i relation til nærværende lovforslag, da lovforslaget ikke vurderes at ville påvirke virksomhedernes muligheder for at teste, udvikle og anvende digitale teknologier og forretningsmodeller.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget vurderes at have begrænsede administrative konsekvenser for borgerne. Lovforslaget indebærer, at indberetningspligten påhviler den relevante skatteyder, hvis der ikke er en indberetningspligtig mellemmand, eller mellemmanden påberåber sig en fritagelse fra indberetningspligt.

9. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør ”Ingen”)	Negative konsekvenser/merudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør ”Ingen”)
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Lovforslaget vil kunne føre til et merprovenu, som det ikke umiddelbart er muligt at lave et nærmere skøn over.	Ingen
Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Lovforslaget vurderes samlet set at medføre væsentlige administrative omkostninger for Skatteforvaltningen. Det estimeres med betydelig usikkerhed, at udgifterne til udvikling af it-understøttelse m.v. vil udgøre i størrelsesordenen 50 mio. kr. Herudover vil der være udgifter til bl.a. systemdrift og vedligehold, kontrol, vejledning, risikovurdering, visitering, prøvesager og udarbejdelse af procesbeskrivelser. Udgifterne hertil ventes med betydelig usikkerhed

Det forventes dog, at det alene vil være i yderst sjældne tilfælde, at en borger benytter sig af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Blandt disse tilfælde forventes det, at der oftest vil være en indberetningspligtig mellemmand involveret.

6. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget vurderes ikke at have miljømæssige konsekvenser.

7. Forholdet til EU-retten

Ved udarbejdelsen af lovforslaget følges DAC6, så de danske regler svarer til de regler, der fremgår af direktivet. Bestemmelsen i direktivets artikel 8ab, stk. 5, der giver mulighed for at fritage advokater fra indberetningspligten af hensyn til fortrolighedsforholdet til en klient, udnyttes på den måde, at advokater alene vil være fritaget under visse omstændigheder. Den foreslåede model for advokaters indberetningspligt er nærmere beskrevet i afsnit 2.5. og i bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 2.

8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 8. juli 2019 til den 22. august 2019 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, CEPOS, Cevea, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Danske Advokater, Datatilsynet, DI, Digitaliseringsstyrelsen, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans Danmark, Finans og Leasing, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, IBIS, Justitia, Kraka, Landsskatteretten, Mellemfolkeligt Samvirke, Skatteanstyrelsen og SRF Skattefaglig Forening.

		at udgøre i størrelsesordenen 10 mio. kr. årligt.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Lovforslaget forventes ikke at få økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.	Lovforslaget forventes ikke at få økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering har vurderet, at de administrative konsekvenser for erhvervslivet vil udgøre under 4 mio. kr. årligt.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Lovforslaget vurderes at have begrænsede administrative konsekvenser for borgerne.
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Ved udarbejdelsen af lovforslaget følges DAC6, så de danske regler svarer til de regler, der fremgår af direktivet. Bestemmelsen i direktivets artikel 8ab, stk. 5, der giver mulighed for at fritage advokater fra indberetningspligten af hensyn til fortrolighedsforholdet til en klient, udnyttes på den måde, at advokater alene vil være fritaget under visse omstændigheder. Den foreslåede model for advokaters indberetningspligt er nærmere beskrevet i afsnit 2.5. og i bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 2.	
Er i strid med de fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering/Går videre end minimumskrav i EU-regulering.	JA	NEJ X

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Skatteindberetningsloven indeholder en fodnote, hvori det oplyses, at loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer. Teksten indeholder således en henvisning til såvel det oprindelige direktiv som samtlige senere ændringer af direktivet.

Med dette lovforslag implementeres Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Det foreslås at nyaffatte fodnoten i skatteindberetningsloven, så det af fodnoten fremgår, at Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6) er gennemført i loven.

Herved vil henvisningerne til ændringerne af bistandsdirektivet fortsat være fuldstændig.

Til nr. 2

De foreslåede bestemmelser er nye.

Det foreslås, at der indsættes en bestemmelse i skatteindberetningslovens § 46 a, som bemyndiger skatteministeren til at fastsætte regler ved bekendtgørelse, der gennemfører de pligter til indberetning og notifikation, der følger af DAC6 (Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU). Det foreslås derudover, at bemyndigelsen udformes, så den tillige vil kunne bruges til at fastsætte regler, der gennemfører OECD's modelregler på området (Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures). Desuden foreslås det at indsætte en bestemmelse i skatteindberetningslovens § 46 b om, at hvis Skatteforvaltningen ikke reagerer på en grænseoverskridende ordning, der er indberettet efter regler udstedt i medfør af de foreslåede bemyndigelser, indebærer fraværet af reaktion ikke en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning.

Det foreslås således i skatteindberetningslovens § 46 a, 1. pkt., at skatteministeren skal kunne fastsætte regler om, at mellemmand og relevante skatteydere skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om grænseoverskridende ordninger til Skatteforvaltningen.

Ved skatteministerens fastsættelse af regler om, at mellemmand skal indberette om grænseoverskridende ordninger, skal begreberne "mellemmand" og "grænseoverskri-

dende ordninger” fortolkes i overensstemmelse med DAC6 og OECD’s modelregler.

Ved ”mellemmænd” forstås efter DAC6 enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller i øvrigt stiller ordninger til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som administrerer gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

Begrebet omfatter tillige enhver person, som har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, stillen til rådighed med henblik på gennemførelsen eller administration af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. En person kan antages at have forpligtet sig hertil, hvis vedkommende under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed må kunne forventes at vide, at vedkommende har forpligtet sig hertil.

I relation til OECD’s modelregler omfatter mellemmænd personer, der er ansvarlige for design eller markedsføring af ordninger udformet for at omgå CRS eller etablering af uigennemsigtige offshore-strukturer, og personer, der yder assistance eller rådgivning om design, markedsføring, implementering eller tilrettelæggelse af sådanne ordninger.

Begrebet relevant skatteyder skal forstås i overensstemmelse med definitionen heraf i DAC6. Heraf fremgår det, at der ved en relevant skatteyder forstås enhver person, for hvem en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som er parat til at gennemføre en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, eller som har gennemført det første skridt i en sådan ordning. I relation til OECD’s modelregler skal begrebet forstås i overensstemmelse med begrebet ”reportable taxpayer”, hvilket i forbindelse med en ordning til omgåelse af CRS betyder enhver faktisk eller potentiel bruger af den pågældende ordning og, for så vidt angår en ordning til etablering af en uigennemsigtig offshore-struktur, en fysisk person, hvis identitet som en reel ejer ikke kan bestemmes nøjagtigt på grund af den uigennemsigtige offshorestruktur.

Efter DAC6 kan en relevant skatteyder være indberetningspligtig til den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende, den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder har et fast driftssted, der nyder godt af ordningen, den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder oppebærer indkomst eller genererer overskud, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har et fast driftssted dér, eller den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder udøver en aktivitet, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har noget fast driftssted i nogen medlemsstat. Indberetningspligt til en medlemsstat, der optræder før en anden medlemsstat på listen, har forrang i forhold til indberetningspligt til denne anden medlemsstat.

Efter OECD’s modelregler er det alene relevante skatteydere, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, der er indberetningspligtig til denne.

Det er ikke nærmere defineret, hvad ”en ordning” er, men det er angivet, at en ordning også skal omfatte en række ordninger, og at en ordning kan omfatte flere trin eller dele.

Begrebet er dog defineret i andre sammenhænge. Uanset at disse andre definitioner ikke er gjort til en del af direktivet, kan de give inspiration til fortolkningen af begrebet. Kommissionens henstilling af den 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU) definerer en ordning som enhver transaktion, plan, handling, operation, aftale, tildeling, forståelse, løfte, tilsagn eller begivenhed. Det tilføjes herudover, at et arrangement (en ordning) kan omfatte flere trin eller dele.

Inspiration til fortolkning af begrebet ordninger kan i øvrigt findes i OECD’s modelregler, som indeholder en definition af begrebet. Det fremgår heraf, at begrebet omfatter en aftale, et skema, en plan eller en forståelse, hvad enten den er retligt bindende eller ej, og det omfatter alle de trin og transaktioner, der bringer den i funktion.

Disse to bidrag til forståelsen af begrebet ”en ordning” indikerer, at begrebet sædvanligvis fortolkes bredt. Der må dog kunne indlægges et krav om en vis grad af konkretisering for, at der kan være tale om en ordning. F.eks. vil en generel beskrivelse af skatteordninger i en bog eller overordnede retningslinjer i et selskabs skattepolitik således ikke være omfattet.

Definitionen af begrebet ”en ordning” er så bred, at definitionen i sig selv ikke er det væsentligste element i definitionen af indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Det afgørende for afgrænsningen er i højere grad, at ordningen skal indeholde et grænseoverskridende element, og at mindst et af kendetegnene i bistandsdirektivets bilag IV, som affattet ved DAC6, skal være opfyldt. Der henvises i øvrigt til gennemgangen heraf i lovforslagets afsnit 2.3.

Ved en ”grænseoverskridende ordning” forstås efter DAC6 en ordning i enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland, hvor mindst en af følgende betingelser er opfyldt:

Ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion, en eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion, en eller flere af deltagerne i ordningen driver forretning i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftssteds virksomhed, en eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende eller opretter et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, eller ordningen har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

I relation til OECD’s modelregler vil grænseoverskridende ordninger skulle forstås som ordninger til omgåelse af

CRS eller til etablering af uigennemsigtige offshore-strukturer, som er omfattet af modelreglerne.

Det indgår i den foreslåede bestemmelse, at skatteministeren alene vil kunne fastsætte regler om, at mellemmandene skal indberette de oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer.

Det ligger heri, at skatteministeren ikke vil kunne fastsætte regler, som indebærer, at mellemmandene skal indhente oplysninger, de ikke er bekendt med, ikke er i besiddelse af eller ikke kontrollerer. Ministeren kan heller ikke fastsætte regler om, at andre, som f.eks. den relevante skatteyder eller andre mellemmand, har en pligt til at give en indberetningspligtig mellemmand oplysninger med henblik på, at disse oplysninger skal indberettes.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, 2. pkt., at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om notifikation til andre mellemmand eller de relevante skatteydere, hvis en fritagelse fra indberetningspligt påberåbes. Dette giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler om, at mellemmanden i de tilfælde, hvor vedkommende påberåber sig en tavshedspligt, skal notificere andre mellemmand eller den relevante skatteyder om, at indberetningspligten påhviler dem.

Efter forslaget vil skatteministeren kunne udstede regler svarende til reglen i DAC6 om, at hvis en mellemmand er fritaget fra indberetning som følge af, at indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning, så skal mellemmanden straks orientere eventuelle andre mellemmand eller den relevante skatteyder om, at de er indberetningspligtige.

OECD's modelregler indeholder en tilsvarende pligt til notifikation af relevante skatteydere i sådanne tilfælde. Efter forslaget vil skatteministeren kunne fastsætte regler, der gennemfører modelreglerne på dette punkt. OECD's modelregler indeholder ingen regler om, at indberetningspligten kan overgå fra én mellemmand til en anden mellemmand.

Den foreslåede hjemmel i skatteindberetningslovens § 46 a vil for det første skulle benyttes til ved bekendtgørelse at fastsætte regler, der gennemfører indberetnings- og notifikationsreglerne i DAC6.

Det foreslås, at skatteministeren fastsætter regler om mellemmands indberetningspligt vedrørende grænseoverskridende ordninger. Skatteministeren vil i den forbindelse kunne fastsætte regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige mellemmand.

Det foreslås derudover, at skatteministeren fastsætter regler, som pålægger relevante skatteydere indberetningspligt om grænseoverskridende ordninger til Skatteforvaltningen i tilfælde, hvor der ikke er nogen indberetningspligtig mellemmand vedrørende den pågældende ordning, eller mellemmanden påberåber sig en fritagelse fra indberetningspligt.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om relevante skatteydere indberetningspligt om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsning af de indberetningspligtige skatteydere.

Forslaget indebærer, at skatteministeren ved bekendtgørelse vil kunne fastsætte regler, der sikrer, at reglerne i DAC6 og OECD's modelregler om afgrænsningen af de indberetningspligtige mellemmand og relevante skatteydere kan gennemføres i dansk ret.

Der er ikke tiltænkt overimplementering i relation til disse bestemmelser.

For det andet vil der skulle fastsættes regler om afgrænsning af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Det foreslås således, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

De foreslåede regler skal sikre, at skatteministeren ved bekendtgørelse kan fastsætte regler, der sikrer, at reglerne i DAC6 og OECD's modelregler om afgrænsningen af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger kan gennemføres i dansk ret.

Der er ikke tiltænkt overimplementering i relation til disse bestemmelser.

For det tredje vil der skulle fastsættes regler om indholdet af indberetningerne.

Det foreslås, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler om indholdet af indberetningerne og opdatering heraf. Den foreslåede bestemmelse vil give skatteministeren mulighed for at fastsætte regler svarende til de krav til indholdet af indberetningerne, der findes i DAC6, gennemførselsforordningen hertil og OECD's modelregler. I forbindelse med fastsættelsen af disse regler vil skatteministeren også kunne fastsætte regler om, at de oplysninger, som også skal udveksles på engelsk, skal indberettes på engelsk.

Det foreslås, at skatteministeren fastsætter regler om, at mellemmand skal indberette de oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer om grænseoverskridende ordninger.

Skatteministeren vil ikke kunne fastsætte regler, som indebærer, at mellemmandene skal indhente oplysninger, de ikke er bekendt med, ikke er i besiddelse af eller ikke kontrollerer. Skatteministeren vil heller ikke kunne fastsætte regler om, at andre, som f.eks. den relevante skatteyder eller andre mellemmand, har en pligt til at give en indberetningspligtig mellemmand oplysninger med henblik på, at disse oplysninger skal indberettes.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indberetningsfrister. Dette vil give mulighed for at fastsætte

regler svarende til fristreglerne i DAC6 og OECD's modelregler.

Der er ikke tiltænkt overimplementering i relation til disse bestemmelser.

For det fjerde vil der skulle fastsættes regler om fritagelse fra indberetningspligt og notifikationspligt.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om fritagelse fra indberetningspligt.

Dette giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler, der udnytter muligheden i DAC6 for at give mellemmand ret til en fritagelse fra at skulle indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning. OECD's modelregler indeholder en tilsvarende undtagelse for indberetning som følge af advokaters tavshedspligt.

Med lovforslaget er det forudsat, at der ved fastsættelse af reglerne om fritagelse fra indberetningspligt vil skulle tages hensyn til de særlige regler om tavshedspligt, der gælder for advokater. Oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning vil imidlertid ikke berøre kernen af fortrolighedsforholdet mellem en advokat og den relevante skatteyder, og det er derfor vurderingen, at der ikke er særlige grunde, der taler for, at advokater helt fritages fra indberetningspligten.

Hvad angår de tilfælde, hvor en advokat udformer markedssegne ordninger, og der ikke eksisterer et advokat-klientforhold, vil advokaten som andre mellemmande skulle foretage indberetning.

I de tilfælde, hvor en advokat udbyder en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning til en skatteyder, vil advokaten skulle foretage indberetning inden indberetningsfristen på 30 dage til Skatteforvaltningen.

Det foreslås, at advokaten vil skulle underrette skatteyderen om, at advokaten foretager indberetningen inden indberetningsfristen på 30 dage, hvis skatteyderen ikke selv indberetter. Underretningen vil skulle foretages ved, at advokaten skriftligt formulerer og overleverer de indberetningspligtige oplysninger til skatteyderen, så skatteyderen direkte kan anvende oplysningerne i forbindelse med sin indberetning. Hvis ikke skatteyderen inden for de 30 dage dokumenterer overfor advokaten, at oplysningerne er indsendt til Skatteforvaltningen, vil advokaten selv skulle foretage indberetningen inden fristens udløb.

Hvis skatteyderen ved fristens udløb ikke har fremsendt dokumentation for, at oplysningerne er indsendt til Skatteforvaltningen, og indberetningen endnu ikke er foretaget af advokaten – f.eks. fordi advokaten havde en forventning om, at skatteyderen ville foretage indberetningen – vil advokaten skulle foretage indberetningen straks.

Det vil påhvile advokaten at vurdere, hvilke oplysninger der omfattes af indberetningspligten, og som derfor skal overleveres til skatteyderen. Hvis skatteyderen ikke dokumenterer over for advokaten, at alle de oplysninger, som advokaten har overleveret, er indberettet, vil advokaten skulle indberette de resterende oplysninger selv. Dette vil gælde, selvom klienten er uenig med advokaten i, at de resterende oplysninger skal indberettes.

Det foreslås, at advokater fritages helt for at indberette oplysninger, hvis helt særlige grunde taler for det. Fritagelsen vil alene finde anvendelse i helt særlige situationer, hvor fritagelsen er velbegrundet i forhold til varetagelsen af klientens berettigede interesser. Dette vil være tilfældet, hvor advokaten ved at indberette reelt vil inkriminere klienten eller være i væsentlig risiko herfor. I disse situationer vil advokaten skulle foretage notifikation til eventuelle andre mellemmande. Det, der vil skulle notificeres om, er, at den anden mellemmand vil skulle foretage indberetning af de oplysninger, den pågældende er i besiddelse af.

For det sjette vil der skulle fastsættes regler om, at manglende indberetning og notifikation vil kunne sanktioneres.

Som følge af kravet i bistandsdirektivets artikel 25a om at medlemsstaterne skal indføre sanktioner for manglende overholdelse af de regler, der gennemfører DAC6 i den nationale lovgivning, vil der skulle fastsættes regler herom.

Skatteindberetningslovens § 59, stk. 2, indeholder hjemmel til at fastsætte regler om straf i forskrifter, der er udstedt i medfør af skatteindberetningsloven. Der vil således blive fastsat regler om, at den, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger i forbindelse med en indberetning, undlader at opfylde en indberetningspligt eller undlader at foretage indberetning rettidigt i overensstemmelse med de regler i bekendtgørelsen, der omhandler indberetningspligter, skal kunne straffes med bøde. Der vil desuden blive fastsat regler om, at den mellemmand, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader at underrette andre mellemmande eller den relevante skatteyder i tilfælde, hvor mellemmanden påberåber sig en fritagelse som følge af tavshedspligt, skal kunne straffes med bøde.

Konkret foreslås bødeniveauet for mellemmands overtrædelse af indberetningspligten i de tilfælde, hvor der er afgivet urigtige eller vildledende oplysninger, eller hvor der undlades at indberette, fastsat efter en model, hvor fysiske eller juridiske personer, der er omfattet af indberetnings- eller notifikationspligten, opdeles i fem kategorier efter deres økonomiske størrelse, og hvor der for hver kategori forudsættes et grundlæggende bødeniveau, så bøderne for de større virksomheder i hver kategori udmåles med et stigende procenttilæg, der er stigende fra 50 pct. til 700 pct. af basisniveauet (50.000 kr.) afhængigt af nettoomsætningen.

Der foreslås en inddeling i følgende kategorier for mellemmande:

	<i>Små virksomheder</i>	<i>Mellemstore virksomheder</i>	<i>Store virksomheder A</i>	<i>Store virksomheder B</i>	<i>Meget store virksomheder</i>
<i>Nettoomsætning</i>	≤ 50 mio. kr.	> 50 mio. kr. ≤ 100 mio. kr.	> 100 mio. kr. ≤ 1 mia. kr.	> 1 mia. kr. ≤ 10 mia. kr.	> 10 mia. kr.
<i>Tillæg</i>	<i>Intet tillæg</i>	+ 50 pct.	+100 pct.	+300 pct.	+700 pct.
<i>Bødeniveau</i>	50.000 kr.	75.000 kr.	100.000 kr.	200.000 kr.	400.000 kr.

I de tilfælde, hvor indberetningspligten påhviler en skatteyder, og skatteyderen afgiver urigtige eller vildledende oplysninger, eller hvor skatteyderen undlader at indberette, foreslås bødeniveauet fastsat til det halve af det bødeniveau, som vil gælde for mellemmand.

Der foreslås således en inddeling i følgende kategorier for skatteydere:

	<i>Små virksomheder</i>	<i>Mellemstore virksomheder</i>	<i>Store virksomheder A</i>	<i>Store virksomheder B</i>	<i>Meget store virksomheder</i>
<i>Nettoomsætning</i>	≤ 50 mio. kr.	> 50 mio. kr. ≤ 100 mio. kr.	> 100 mio. kr. ≤ 1 mia. kr.	> 1 mia. kr. ≤ 10 mia. kr.	> 10 mia. kr.
<i>Tillæg</i>	<i>Intet tillæg</i>	+ 50 pct.	+100 pct.	+300 pct.	+700 pct.
<i>Bødeniveau</i>	25.000 kr.	37.500 kr.	50.000 kr.	100.000 kr.	200.000 kr.

Hvis skatteyderen er en fysisk person, der ikke er erhvervsdrivende og således ikke har nogen omsætning, vil det grundlæggende bødeniveau udgøre 25.000 kr., svarende til basisniveauet for skatteydere, der er erhvervsdrivende.

Herudover foreslås det, at der indføres et grundlæggende bødeniveau ved overtrædelse af fristerne for indberetning, så der i disse tilfælde som udgangspunkt ikke udmåles lavere bøder end 50.000 kr., hvis overtrædelsen begås af en mellemmand, og 25.000 kr., hvis overtrædelsen begås af en skatteyder.

Det beskrevne bødeniveau har til formål at vejlede domstolene og sikre, at bøderne er effektive, forholdsmæssige og afskrækkende for alle virksomheder uanset størrelse. Der er tale om et foreslået grundlæggende bødeniveau i hver kategori, og bøden bør i øvrigt fastsættes ud fra en vurdering af den skattefordel, som den konkrete ordning muliggør, og den pågældende indberetningspligtiges mulige fortjeneste på ordningen.

Fastsættelse af straffen beror på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne strafniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpene eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10. Når bødeniveauet er fastlagt ved domstolene gennem førelse af en række prøvesager, vil sagerne kunne afsluttes administrativt af Skatteforvaltnings straffesagsenheder, jf. skattekontrollovens § 61.

Hvis mellemmanden er en advokat, vil mellemmanden skulle foretage indberetningen til skattemyndighederne,

medmindre skatteyderen inden udløbet af indberetningsfristen på 30 dage dokumenterer over for advokaten, at skatteyderen har foretaget indberetningen, jf. beskrivelsen om advokaters indberetningspligt i lovforslagets afsnit 2.5. Såfremt skatteyderen i denne situation ikke foretager indberetningen inden udløbet af indberetningsfristen, vil skatteyderen ikke kunne pålægges nogen straf herfor, idet indberetningspligten herefter vil påhvile advokaten, og skatteyderen vil have en berettiget forventning om, at Skatteforvaltningen får kendskab til de indberetningspligtige oplysninger fra advokaten.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 b, at hvis Skatteforvaltningen ikke reagerer på en grænseoverskridende ordning, der er indberettet efter regler udstedt i medfør af § 46 a indebærer dette ikke en accept af gyldigheden eller af den skattemæssige behandling af denne ordning.

Der er ikke i de danske skatteregler udtrykkelige regler om, at skattemyndighedernes passivitet fører til, at de anses for at have accepteret gyldigheden af ordninger eller den skattemæssige behandling af ordninger, som de har fået oplysninger om.

Imidlertid antages det i forvaltningsretten, at myndigheders passivitet i form af en undladelse efter omstændighederne kan udgøre en tilkendegivelse, der kan støttes ret på. For at det er tilfældet, kræves det, at den relevante myndighed har en positiv viden om netop det omhandlede forhold og agerer på en forventningsskabende måde, så borgeren har haft grund til at tro, at myndighederne faktisk har taget stilling til det omhandlede forhold. Her vil der således kunne opstå en berettiget forventning om, at myndigheden har god-

kendt det omhandlede forhold, og herved kan myndigheden blive afskåret fra at skride ind over for det pågældende forhold.

Når det skal afgøres om borgeren har en berettiget forventning, og om forventningen vil skulle nyde beskyttelse, vil en række forskellige momenter skulle inddrages. Der vil blandt andet kunne lægges vægt på, hvilke tilkendegivelser borgeren har modtaget, om borgeren måtte forstå at andre ville kunne anfægte retstilstanden, og den periode i hvilken og den måde hvorpå borgeren har indrettet sig i tillid til forventningen. Hvilke momenter der skal inddrages, og hvilken vægt de skal tillægges, vil variere fra sag til sag. Dette følger af FOB 2007 4-6.

Det fremgår således, at det forhold, at Skatteforvaltningen ikke reagerer på en indberetning om en grænseoverskridende ordning eller på oplysninger, Skatteforvaltningen har modtaget fra en udenlandsk myndighed, ikke medfører, at Skatteforvaltningen har godkendt ordningen eller dens skattemæssige konsekvenser. Bestemmelsen svarer til bestemmelsen i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 15.

Den foreslåede bestemmelse vedrører ikke forældelses- og reaktionsfristerne i skattelovgivningen, såsom f.eks. genoptagelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 og reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27 stk. 2. Dette skyldes, at en overskridelse af en genoptagelsesfrist eller en reaktionsfrist ikke indebærer en accept af gyldigheden af det forhold, som er forældet, eller af den skattemæssige behandling heraf.

Til nr. 3

Efter skatteindberetningslovens § 48, stk. 1, fører Skatteforvaltningen et register over de indberetningspligtige efter en række af lovens bestemmelser eller efter regler udstedt i medfør af en række af lovens bestemmelser. I forbindelse med indførelsen af en ny hjemmel for skatteministeren til at fastsætte regler om indberetning om grænseoverskridende ordninger i skatteindberetningslovens § 46 a, jf. lovforslagets § 1, nr. 2, skal der således tages stilling til, i hvilket omfang indberetningspligtige efter de regler, der udstedes i medfør heraf, vil skulle registreres.

Det foreslås, at indberetningspligtige efter regler udstedt i medfør af de foreslåede bestemmelser i skatteindberetningslovens § 46 a, jf. lovforslagets § 1, nr. 2, tilføjes til listen af indberetningspligtige, der skal registreres i Skatteforvaltningens register over indberetningspligtige.

Det foreslås således, at indberetningspligtige mellemmand og relevante skatteydere skal registreres hos Skatteforvaltningen. Dette giver mulighed for at føre kontrol med, om indberetningspligten overholdes, herunder om en indberetningspligtig mellemmand hver tredje måned indsender opdateringer vedrørende markedsegne ordninger. Det giver også mulighed for at iværksætter rykkerprocedurer, hvis dette måtte være nødvendigt.

Det foreslås, at registreringen skal ske, uanset om der er tale om en indberetningspligtig mellemmand eller en relevant skatteyder.

Det følger af direktivet, at såvel mellemmand som relevante skatteydere kan blive indberetningspligtige. De indberetningspligtige vil som den overvejende hovedregel skulle anmelde sig til registrering inden indberetning til Skattestyrelsens it-systemer kan ske. I forhold til DAC6 skønnes indberetning at blive en løbende og almindeligt forekommende aktivitet for de større rådgivningsfirmaer, mens der for de mindre rådgivningsfirmaer og alle relevante skatteydere formentlig vil blive tale om en sporadisk indberetningsforpligtigelse.

Der vil i forbindelse med udstedelse af de nærmere regler om registreringspligten skulle tages højde for, hvordan pligten hensigtsmæssigt forudsættes håndteret i de forskellige situationer.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 25a, at medlemsstaterne skal indføre sanktioner for manglende overholdelse af de nationale regler, der indføres til gennemførelse af DAC6, og at de skal træffe alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Det er således forudsat i DAC6, at der skal foretages en vis kontrol med overholdelsen af direktivets regler. Den foreslåede bestemmelse er således et led i at sikre Skatteforvaltningen tilstrækkelige kontrolmuligheder.

Til nr. 4

Efter skatteindberetningslovens § 52, stk. 1, skal den, der skal indberettes om efter skatteindberetningsloven eller regler udstedt i medfør heraf, oplyse den indberetningspligtige om sine identifikationsoplysninger, herunder sit cpr-nummer. Indberetninger fra tredjemand, der skal foretages efter skatteindberetningsloven og bekendtgørelser udstedt i medfør heraf, indeholder bestemmelser om, at indberetningen skal indeholde oplysninger om identiteten af den, der indberettes om. Bestemmelsen sikrer således, at den indberetningspligtige kan komme i besiddelse af de identifikationsoplysninger vedrørende den, der skal indberettes om, som sætter den indberetningspligtige i stand til at indberette disse oplysninger.

Det foreslås, at de, der skal indberettes om efter regler udstedt i medfør af den foreslåede bestemmelse i skatteindberetningslovens § 46 a, jf. lovforslagets § 1, nr. 2, ikke skal være forpligtet til at afgive identifikationsoplysninger til den indberetningspligtige.

Det foreslås, at relevante skatteydere, forbundne foretagender og andre mellemmand end den indberetningspligtige ikke pålægges at afgive identifikationsoplysninger til de indberetningspligtige mellemmand. Dette skal ses i sammenhæng med, at indberetningspligtige mellemmand alene skal indberette de oplysninger, de er bekendt med, er i besiddelse af eller kontrollerer. DAC6 og OECD's modelregler indeholder ikke pligt for mellemmand til at indhente oplysninger, de ikke på anden vis er blevet bekendt med, kommet i besiddelse af eller har fået kontrol over. Det foreslås således, at der ikke indføres en pligt for de relevante skatteydere m.v. til at sende identifikationsoplysninger til de indberetningspligtige mellemmand.

Til nr. 5

Efter skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, skal den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter denne lov, opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig. Bestemmelsen fandtes før indførelsen af skatteindberetningsloven i den daværende skattekontrollovs § 6 A, stk. 1. Det antages, at begge bestemmelser omfatter såvel den situation, hvor indberetningspligten fremgår direkte af loven, som den situation, hvor loven indeholder en hjemmel for skatteministeren til at indføre en indberetningspligt ved udstedelse af en bekendtgørelse. Dette fremgår dog ikke udtrykkeligt af bestemmelsen.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med, at den indberetningspligtige efter skatteindberetningslovens § 56, stk. 2, efter anmodning fra Skatteforvaltningen skal indsende det pågældende materiale, og at Skatteforvaltningen, hvis det skønnes nødvendigt, efter skatteindberetningslovens § 56, stk. 4, til enhver tid mod behørig legitimation og uden retskendelse kan få adgang til hos de indberetningspligtige på stedet at gennemgå materialet. Opbevaringen af materialet har således betydning for Skatteforvaltningens mulighed for at kontrollere efterlevelsen af indberetningsreglerne.

Det foreslås, at det indsættes i skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, at pligten for den indberetningspligtige til at opbevare grundlaget for indberetningen, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, også omfatter indberetningspligtige efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningsloven.

Det foreslås således, at det kommer til at fremgå direkte af ordlyden af skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, at pligten til at opbevare grundlaget for indberetningen, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, påhviler såvel de, som er indberetningspligtige direkte efter loven, som de, som er indberetningspligtige efter regler udstedt i medfør af loven.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 25a, at medlemsstaterne skal indføre sanktioner for manglende overholdelse af de nationale regler, der indføres til gennemførelse af DAC6, og at de skal træffe alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Det er således forudsat i DAC6, at der skal foretages en vis kontrol med overholdelsen af direktivets regler. En pligt til at opbevare grundlaget for indberetningen, herunder oplysninger til brug for afgørelse af, om en oplysning er indberetningspligtig, er et væsentligt led i at sikre Skatteforvaltningen mulighed for en sådan kontrol. Bestemmelsen i skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, er således en af de bestemmelser, der er afgørende for at sikre Skatteforvaltningen mulighed for en sådan kontrol.

Til § 2

Til nr. 1

Skattekontrolloven indeholder en fodnote, hvori det oplyses, at loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsom-

rådet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer. Teksten indeholder således en henvisning til såvel det oprindelige direktiv som samtlige senere ændringer af direktivet.

Med dette lovforslag implementeres Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Det foreslås at nyaffatte fodnoten i skatteindberetningsloven, så det af fodnoten fremgår, at Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6), er gennemført i loven.

Herved vil henvisningerne til senere ændringer af bistandsdirektivet fortsat være fuldstændig.

Til nr. 2

Efter skattekontrollovens § 66 skal Skatteforvaltningen udveksle oplysninger med udenlandske skattemyndigheder. Bestemmelsen omhandler både Skatteforvaltningens modtagelse af oplysninger fra udlandet og Skatteforvaltningens afgivelse af oplysninger til udlandet. Skattekontrollovens § 66, nr. 1, giver hjemmel til udveksling af oplysninger efter Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer (bistandsdirektivet).

Som følge af vedtagelsen af DAC6 foreslås det derfor, at skattekontrollovens § 66 ændres, så der også henvises til dette ændringsdirektiv.

Forslaget gennemfører reglerne i DAC6 om udveksling af oplysninger om grænseoverskridende ordninger mellem EU-landene ved henvisning til direktivet. De enkelte regler om tidsfrister, hvilke oplysninger der skal udveksles m.v., skrives således ikke ind i den danske lovgivning, men gennemføres ved at indsætte en regel om, at Skatteforvaltningen skal udveksle oplysninger med udlandet i medfør af DAC6. Henvisningen til DAC6 fører til, at disse regler bliver en del af dansk ret.

Til § 3

Kildeskattelovens § 62 D, stk. 3, og § 88, stk. 1, indeholder hver især henvisninger til bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer.

Det foreslås, at listerne over ændringer af bistandsdirektivet udvides med en henvisning til Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Denne tilføjelse til listerne af ændringer af bistandsdirektivet sikrer, at der stadig henvises til samtlige ændringer af direktivet. Ændringen er af teknisk karakter og ændrer ikke retstilstanden.

Til § 4

Ligningslovens § 16 H, stk. 2, 2. pkt., indeholder en henvisning til bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer.

Det foreslås, at listen af ændringer af bistandsdirektivet udvides med en henvisning til Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Denne tilføjelse til listen af ændringer af bistandsdirektivet sikrer, at der stadig henvises til samtlige ændringer af direktivet. Ændringen er af teknisk karakter og ændrer ikke retstilstanden.

Til § 5

Pensionsbeskatningslovens § 15 C, stk. 1, nr. 6, indeholder en henvisning til bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer.

Det foreslås, at listen af ændringer af bistandsdirektivet udvides med en henvisning til Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Denne tilføjelse til listen af ændringer af bistandsdirektivet sikrer, at der stadig henvises til samtlige ændringer af direktivet. Ændringen er af teknisk karakter og ændrer ikke retstilstanden.

Til § 6

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. juli 2020. Det foreslåede ikrafttrædelsestidspunkt svarer til det tidspunkt, hvorefter de regler, der gennemfører DAC6, skal være gennemført, jf. DAC6 artikel 2, stk. 1, 2. afsnit.

Det foreslås i *stk. 2*, at bestemmelser udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 46 a, som affattet ved lovforslagets § 1, nr. 2, kan have virkning for grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt er gennemført den 29. oktober 2014 eller senere.

Det er ikke nærmere defineret i DAC6, hvad "en ordning" er, men det er angivet, at en ordning også skal omfatte en række ordninger, og at en ordning kan omfatte flere trin eller dele.

Begrebet er dog defineret i andre sammenhænge. Uanset at disse andre definitioner ikke er gjort til en del af bistandsdirektivet, kan de give inspiration til fortolkningen af begrebet. Kommissionens henstilling af den 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU) definerer en

ordning som enhver transaktion, plan, handling, operation, aftale, tildeling, forståelse, løfte, tilsagn eller begivenhed. Det tilføjes herudover, at et arrangement (en ordning) kan omfatte flere trin eller dele.

Inspiration til fortolkning af begrebet ordninger kan derudover findes i OECD's modelregler, som indeholder en definition af begrebet. Det fremgår heraf, at begrebet omfatter en aftale, et skema, en plan eller en forståelse, hvad enten den er retligt bindende eller ej, og det omfatter alle de trin og transaktioner, der bringer den i funktion.

Disse to bidrag til forståelsen af begrebet "en ordning" indikerer, at begrebet sædvanligvis fortolkes bredt. Der må dog kunne indlægges et krav om en vis grad af konkretisering for, at der kan være tale om en ordning. F.eks. vil en generel beskrivelse af skatteordninger i en bog eller overordnede retningslinjer i et selskabs skattepolitik ikke være omfattet.

Definitionen af begrebet "en ordning" er så bred, at definitionen i sig selv ikke er det væsentligste element i definitionen af indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Det afgørende for afgrænsningen er i højere grad, at ordningen skal indeholde et grænseoverskridende element, og at mindst et af kendetegnene i bistandsdirektivets bilag IV, som affattet ved DAC6, skal være opfyldt.

Hvad, der vil skulle forstås som det første skridt, vil afhænge af ordningens karakter. Derfor er det ikke muligt nærmere at definere, hvad der præcist skal forstås ved "det første skridt".

Hvis der f.eks. er tale om en intern koncernoverførsel af funktioner omfattet af kendetegnet i kategori E, stk. 3, i bilag IV, som affattet ved DAC6, til bistandsdirektivet om koncernintern, grænseoverskridende overførsel af funktioner og/eller risici og/eller aktiver, vil en ledelsesbeslutning i moderselskabet om at gennemføre overførslen kunne anses som første skridt.

En ledelsesbeslutning om at indlede drøftelser med eksterne parter med henblik på eventuelt at gennemføre en ordning vil derimod ikke være at anse som første skridt.

Den forestående bestemmelse skal ses i sammenhæng med, at OECD's modelregler indeholder en regel om, at en mellemmand, som er ansvarlig for design eller markedsføring af en ordning til omgåelse af CRS, skal indberette om ordninger til omgåelse af CRS inden 180 dage efter, at modelreglerne er indført i den pågældende jurisdiktion, hvis ordningen blev gennemført den 29. oktober 2014 eller senere men inden modelreglernes ikrafttrædelse i den pågældende jurisdiktion, og den pågældende var ansvarlig for design eller markedsføring af en ordning.

Der kræves dog ikke indberetning af sådanne ordninger, hvor arrangøren har dokumentation for, at den samlede balance eller værdi af den finansielle konto, der er omfattet af ordningen til omgåelse af CRS, umiddelbart før gennemførelsen var mindre end 1 mio. USD.

Forslaget skal desuden ses i sammenhæng med bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 12. Det fremgår heraf, at medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at pålæg-

ge mellemmand og relevante skatteydere at indberette oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt blev gennemført mellem ikrafttrædelsesdatoen (den 25. juni 2018) og datoen for anvendelsen af direktivet (den 1. juli 2020). Mellemmand og relevante skatteydere skal indgive oplysninger om disse indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger senest den 31. august 2020.

Den foreslåede virkningsregel sikrer således, at en bekendtgørelse eller bekendtgørelser om pligt til indberetning

af grænseoverskridende ordninger til gennemførelse af DAC6 og OECD's modelregler vil kunne indeholde regler om indberetning vedrørende ordninger, der er etableret forud for udstedelse af bekendtgørelserne.

Loven gælder hverken for Færøerne eller Grønland, fordi de love, der foreslås ændret, ikke gælder for Færøerne eller Grønland og ikke indeholder en hjemmel til at sætte lovene i kraft for Færøerne eller Grønland.

Bilag 1**RÅDETS DIREKTIV (EU) 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger**

RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 113 og 115,

under henvisning til forslag fra Europa-Kommissionen,

efter fremsendelse af udkast til lovgivningsmæssig retsakt til de nationale parlamenter,

under henvisning til udtalelse fra Europa-Parlamentet,

under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg,

efter en særlig lovgivningsprocedure, og

ud fra følgende betragtninger:

(1) For at fremme nye initiativer på området skattemæssig gennemsigtighed på EU-plan er der i de senere år foretaget en række ændringer af Rådets direktiv 2011/16/EU. I denne sammenhæng blev den fælles indberetningsstandard for oplysninger om finansielle konti (»den fælles indberetningsstandard«), der er udarbejdet af Organisation for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), introduceret i Unionen ved Rådets direktiv 2014/107/EU. I den fælles indberetningsstandard foreskrives automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti, der indehaves af ikke skattemæssigt hjemmehørende personer, ligesom der fastlægges rammer for denne udveksling på verdensplan. Direktiv 2011/16/EU blev ændret ved Rådets direktiv (EU) 2015/2376, som indeholder bestemmelser om automatisk udveksling af oplysninger om grænseoverskridende forhåndstilsagn i skattesager, og ved Rådets direktiv (EU) 2016/881, som foreskriver obligatorisk automatisk udveksling af land for land-rapporter om multinationale virksomheder blandt skattemyndighederne. I lyset af den betydning, som brugen af oplysninger til bekæmpelse af hvidvaskning af penge kan have for skattemyndighederne, pålægger Rådets direktiv (EU) 2016/2258 medlemsstaterne en forpligtelse til at give skattemyndighederne indsigt i de procedurer for passende omhu i forbindelse med kunderne, som pengeinstitutterne anvender, i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/849. Selv om direktiv 2011/16/EU er blevet ændret flere gange for at forbedre de midler, som skattemyndighederne kan bruge til at reagere på aggressiv skatteplanlægning, er der stadig behov for at styrke visse gennemsigtighedsaspekter ved de nuværende rammer for beskatning.

(2) Medlemsstaterne har stadig sværere ved at beskytte deres nationale skattegrundlag mod at blive eroderet, da metoderne til skatteplanlægning er blevet stadig mere avancerede, og den øgede mobilitet for både kapital og personer inden for det indre marked ofte udnyttes. Sådanne metoder omfatter almindeligvis aftaler, der indgås på tværs af forskellige jurisdiktioner, og hvor skattepligtige fortjenester flyttes til mere gunstige skatteordninger, eller skatteyderens samlede skattetilsvær mindskes på anden vis. Derfor oplever mange medlemsstater et betydeligt fald i deres skatteindtægter, hvilket hindrer dem i at føre væksthæmmende skattepolitikker. Det er derfor afgørende, at medlemsstaternes skattemyndigheder indhenter omfattende og relevante oplysninger om potentielt aggressive skatteordninger. Takket være sådanne oplysninger vil myndighederne umiddelbart kunne reagere på skadelig skattepraksis og lukke eventuelle smuthuller ved at vedtage lovgivning eller foretage målrettede risikovurderinger og skatterevisioner. Det forhold, at skattemyndighedernes ikke reagerer på en indberettet ordning, bør dog ikke indebære en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning.

(3) Da de fleste potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger spreder sig over flere jurisdiktioner, vil videregivelse af oplysninger om dem frembringe yderligere positive resultater, hvis oplysningerne også udveksles blandt medlemsstaterne. Navnlig er automatisk udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder afgørende for at sikre disse myndigheder de oplysninger, der er nødvendige for, at de kan træffe foranstaltninger, hvis de bemærker aggressiv skattepraksis.

(4) I erkendelse af, at gennemsigtige rammer for udvikling af forretningsaktiviteter kan yde et væsentligt bidrag til at slå ned på skatteundgåelse og -unddragelse på det indre marked, er Kommissionen blevet opfordret til at iværksætte initiativer vedrørende obligatorisk indberetning af oplysninger om potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger, der minder om aktion 12 i OECD's projekt vedrørende udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud (BEPS). I denne forbindelse har Europa-Parlamentet efterlyst strengere foranstaltninger rettet mod mellemmand, som medvirker i ordninger, der kan føre til skatteundgåelse og -unddragelse. Det er også vigtigt at bemærke, at OECD i G7-erklæringen af 13. maj 2017 fra Bari om bekæmpelse af skattemæssige overtrædelser og andre ulovlige finansielle strømme blev anmodet om at indlede drøftelser om muligheder for at imødegå ordninger, der er udformet med henblik på at omgå indberetning i henhold til den fælles indberetningsstandard, eller som har til formål at beskytte de reelle ejere ved hjælp af uigennemskuelige strukturer, idet der også tages hensyn til den model for oplysningspligt, som er inspireret af tilgangen til undgåelsesordninger i rapporten om BEPS-aktion 12.

(5) Det er nødvendigt at minde om, hvordan visse finansielle mellemmand og andre udbydere af skatterådgivning synes at have hjulpet deres kunder aktivt med at skjule penge i udlandet. Hertil kommer, at selv om den fælles indberetningsstandard, der blev introduceret ved direktiv 2014/107/EU, er et væsentligt fremskridt i retning af at fastlægge en ramme for skattemæssig gennemsigtighed i Unionen, kan den stadig forbedres — i hvert fald med hensyn til oplysninger om finansielle konti.

(6) Indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger kan bidrage effektivt til bestræbelserne på at skabe et miljø med retfærdig beskatning på det indre marked. På denne baggrund vil det være et skridt i den rigtige retning at pålægge mellemmand en forpligtelse til at underrette skattemyndighederne om visse grænseoverskridende ordninger, der potentielt kan bruges til aggressiv skatteplanlægning. For at kunne udforme en mere helhedsorienteret politik er det desuden nødvendigt, at skattemyndighederne efter indberetning af oplysninger deler disse med deres kolleger i de øvrige medlemsstater. Sådanne ordninger har også til formål at gøre den fælles indberetningsstandard mere effektiv. Endvidere er det afgørende at give Kommissionen adgang til en tilstrækkelig mængde oplysninger, så den kan kontrollere, at dette direktiv har den ønskede effekt. Kommissionens adgang til disse oplysninger fratager ikke medlemsstaterne deres forpligtelse til at anmelde statsstøtte til Kommissionen.

(7) Det erkendes, at indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger med større sandsynlighed vil have den ønskede afskrækkende effekt, hvis skattemyndighederne får de relevante oplysninger på et tidligt tidspunkt, dvs. før sådanne ordninger føres ud i livet. For at lette medlemsstaternes forvaltningers arbejde kan den efterfølgende automatiske udveksling af oplysninger om sådanne ordninger finde sted en gang i kvartalet.

(8) For at sikre et velfungerende indre marked og undgå smuthuller i de foreslåede bestemmelser bør forpligtelsen til at indberette oplysninger pålægges alle aktører, der normalt er involveret i at udforme, markedsføre, tilrettelægge eller forvalte gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende transaktion eller en række af sådanne transaktioner, og andre, som yder assistance eller rådgivning i den forbindelse. Det bør heller ikke glemmes, at en forpligtelse til at indberette oplysninger i visse tilfælde ikke vil kunne håndhæves over for en mellemmand på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt, eller hvis der ikke findes nogen mellemmand, f.eks. fordi den skattepligtige selv udformer og gennemfører en ordning. Derfor er det afgørende, at skattemyndighederne under sådanne omstændigheder ikke går glip af muligheden for at modtage oplysninger om skatterelaterede ordninger, som kan være knyttet til aggressiv skatteplanlægning. I sådanne til-

fælde er det således nødvendigt at flytte forpligtelsen til at indberette oplysninger over på den skatteyder, der nyder godt af ordningen.

(9) Aggressive skatteplanlægningsordninger er med årene blevet stadig mere komplekse, og de ændres og tilpasses løbende som en reaktion på defensive modforanstaltninger fra skattemyndighedernes side. I betragtning af dette ville det være mere effektivt at forsøge at optrevle potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger ved at udarbejde en liste over de egenskaber og elementer, der i særlig grad antyder, at der er tale om skatteundgåelse eller misbrug, i stedet for at definere begrebet aggressiv skatteplanlægning. Disse egenskaber og elementer benævnes også »kendetegn«.

(10) Da det primære formål dette direktiv om indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger bør være at sikre et velfungerende indre marked, er det afgørende, at der ikke foretages regulering på EU-plan, ud over hvad der er nødvendigt for at opnå de tilstræbte mål. Derfor er det nødvendigt at begrænse anvendelsen af eventuelle fælles bestemmelser om indberetning, så den kun omfatter grænseoverskridende situationer, altså situationer, der enten involverer mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland. Under sådanne omstændigheder kan det på grund af den potentielle indvirkning på det indre markeds funktion retfærdiggøres, at der er behov for at vedtage et sæt fælles regler frem for at overlade spørgsmålet til de enkelte medlemsstater. En medlemsstat kan træffe yderligere nationale indberetningsforanstaltninger af lignende art, men eventuelle indsamlede oplysninger ud over dem, der i henhold til dette direktiv er indberetningspligtige, bør ikke automatisk meddeles de kompetente myndigheder i de andre medlemsstater. Disse oplysninger kan udveksles efter anmodning eller spontant i henhold til gældende regler.

(11) I betragtning af, at de ordninger, som der indberettes oplysninger om, bør have en grænseoverskridende dimension, er det vigtigt at dele de relevante oplysninger med skattemyndighederne i de øvrige medlemsstater for at sikre, at dette direktiv bliver så effektivt som muligt med hensyn til at afskrække brugere af aggressiv skatteplanlægning. Mekanismen til udveksling af oplysninger i forbindelse med grænseoverskridende forhåndstilsagn i skattesager og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger bør også bruges til at fremme obligatorisk og automatisk udveksling af indberettede oplysninger om potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger blandt skattemyndighederne i Unionen.

(12) For at lette automatisk udveksling af oplysninger og sikre mere effektiv udnyttelse af ressourcerne bør udvekslingerne foretages via det fælles kommunikationsnetværk (CCN), som er udviklet på EU-plan. I denne sammenhæng registreres oplysningerne i et sikret centralregister med data om det administrative samarbejde på beskatningsområdet. Medlemsstaterne bør pålægges at træffe en række praktiske foranstaltninger for at standardisere udvekslingen af alle nødvendige oplysninger ved bl.a. at oprette en standardformular. Der bør desuden fastsættes sproglige krav i forbindelse med den planlagte udveksling af oplysninger, og CCN-netværket bør opgraderes.

(13) For at minimere omkostningerne og de administrative byrder for både skatteforvaltninger og medlemmænd og for at sikre dette direktivs effektivitet med hensyn til at afskrække brugere af aggressiv skatteplanlægning bør anvendelsesområdet for automatisk udveksling af oplysninger i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger inden for Unionen være i overensstemmelse med den internationale udvikling. Der bør indføres et særligt kendetegn for at imødegå ordninger, der er udformet med henblik på at omgå den indberetningspligt, der omfatter automatisk udveksling af oplysninger. For så vidt angår dette kendetegn bør aftaler om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i henhold til den fælles indberetningsstandard sidestilles med indberetningspligten i artikel 8, stk. 3a, i direktiv 2014/107/EU og bilag I dertil. I forbindelse med gennemførelsen af de dele af nærværende direktiv, der omhandler ordninger til undgåelse af den fælles indberetningsstandard og ordninger, der involverer juridiske personer, juridiske ordninger eller andre lignende strukturer, kan medlemsstaterne anvende OECD's arbejde og mere specifikt dens model for oplysningspligt for at imødegå ordninger til undgåelse af den fælles indberetningsstandard og uigennemsigtige strukturer i udlandet samt kommentarerne hertil,

som en kilde til illustration eller fortolkning, for at sikre en ensartet anvendelse i alle medlemsstater, for så vidt som disse tekster er tilpasset bestemmelserne i EU-retten.

(14) Selv om direkte beskatning fortsat hører under medlemsstaternes beføjelser, bør der nævnes en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul udelukkende med henblik på en klar afgrænsning af anvendelsesområdet for det kendetegn, der omfatter ordninger med grænseoverskridende transaktioner, som mellemmand eller eventuelt skatteydere har pligt til at indberette i henhold til direktiv 2011/16/EU, og som de kompetente myndigheder automatisk bør udveksle oplysninger om. Der bør i øvrigt erindres om, at grænseoverskridende aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet eller hensigten med gældende skatteret, er omfattet af den generelle regel om bekæmpelse af misbrug, som fastsat i artikel 6 i Rådets direktiv (EU) 2016/1164.

(15) For at forbedre mulighederne for, at dette direktiv bliver effektivt, bør medlemsstaterne fastsætte sanktioner for overtrædelse af de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktiv. Sådanne sanktioner bør være effektive, forholdsmæssige og have en afskrækkende virkning.

(16) For at sikre ensartede betingelser for gennemførelsen af dette direktiv, og navnlig for den automatiske udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder, bør Kommissionen tillægges gennemførelsesbeføjelser til at vedtage en standardformular med et begrænset antal bestanddele, bl.a. med relation til sprogordninger. Af samme årsag bør Kommissionen også tillægges gennemførelsesbeføjelser til at vedtage de nødvendige praktiske foranstaltninger for at opgradere centralregistret med data om det administrative samarbejde på beskatningsområdet. Disse beføjelser bør udøves i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 182/2011.

(17) Den Europæiske Tilsynsførende for Databeskyttelse er blevet hørt i overensstemmelse med artikel 28, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 45/2001. Enhver behandling af personoplysninger, der foretages inden for rammerne af dette direktiv, skal være i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF og forordning (EF) nr. 45/2001.

(18) I dette direktiv overholdes de grundlæggende rettigheder og de principper, som anerkendes i navnlig Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

(19) Målet for dette direktiv, nemlig at gøre det indre marked mere velfungerende ved at modvirke brugen af aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger, kan ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af medlemsstaterne, men kan på grund af, at dette direktiv målrettes mod ordninger, der udvikles med henblik på at drage fordel af ineffektivitet på markedet, som bunder i samspillet mellem forskelligartede nationale skatteregler, bedre nås på EU-plan; Unionen kan derfor vedtage foranstaltninger i overensstemmelse med nærhedsprincippet, jf. artikel 5 i traktaten om Den Europæiske Union. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går dette direktiv ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at nå dette mål, navnlig i betragtning af at det begrænses til grænseoverskridende ordninger, der vedrører enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland.

(20) Direktiv 2011/16/EU bør derfor ændres i overensstemmelse hermed —

VEDTAGET DETTE DIREKTIV:

Artikel 1

I direktiv 2011/16/EU foretages følgende ændringer:

1) Artikel 3 affattes således:

a) I nr. 9) foretages følgende ændringer:

i) Første afsnit, litra a), affattes således:

»a) i forbindelse med artikel 8, stk. 1, og artikel 8a, 8aa og 8ab systematisk meddelelse til en anden medlemsstat, uden forudgående anmodning, af oplysninger, som er defineret på forhånd, med forud fast-

satte regelmæssige intervaller. I forbindelse med artikel 8, stk. 1, vedrører henvisningen til tilgængelige oplysninger de oplysninger i sagsakterne i den medlemsstat, der meddeler oplysningerne, som kan indhentes i medfør af procedurerne til indsamling og behandling af oplysninger i den pågældende medlemsstat«

ii) Første afsnit, litra c), affattes således:

»c) i forbindelse med andre bestemmelser i dette direktiv end artikel 8, stk. 1 og 3a, og artikel 8a, 8aa og 8ab systematisk meddelelse af oplysninger, som er defineret på forhånd, jf. dette nummers litra a) og b).«

iii) Andet afsnit, første punktum, affattes således:

»I forbindelse med artikel 8, stk. 3a og 7a, artikel 21, stk. 2, artikel 25, stk. 2 og 3, og bilag IV tillægges udtrykkene med stort begyndelsesbogstav den betydning, de har i henhold til de tilsvarende definitioner fastsat i bilag I.«

b) Følgende numre tilføjes:

»18) »**grænseoverskridende ordning**«: en ordning i enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland, hvor mindst en af følgende betingelser er opfyldt:

a) ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion

b) en eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion

c) en eller flere af deltagerne i ordningen driver forretning i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftssteds virksomhed

d) en eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende eller oprette et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion

e) sådanne ordninger har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

Med henblik på denne artikels nr. 18)-25), artikel 8ab og bilag IV skal en ordning også omfatte en række ordninger. En ordning kan omfatte flere trin eller dele

19) »**indberetningspligtig grænseoverskridende ordning**«: enhver grænseoverskridende ordning som indeholder mindst et af de kendetegn, der er fastlagt i bilag IV

20) »**kendetegn**«: et træk eller en egenskab ved en grænseoverskridende ordning, som antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse, jf. bilag IV

21) »**mellemand**«: enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller tilrådighedsstiller med henblik på gennemførelse eller forvalter gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

Det betyder også, at enhver person, som under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed kunne forventes at vide, at vedkommende har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, tilrådighedsstilling med henblik på gennemførelsen eller forvaltning af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Enhver person har ret til at dokumentere, at denne person ikke var bekendt med og ikke med rimelighed kunne forventes at være bekendt med, at denne person var involveret i en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Til dette formål kan denne person henvise til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder samt de foreliggende oplysninger og dennes relevante ekspertise og forståelse.

For at være mellemand skal en person opfylde mindst en af følgende yderligere betingelser:

- a) være skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat
- b) have et fast driftssted i en medlemsstat, hvorigennem tjenesteydelserne med hensyn til ordningen leveres
- c) være etableret i eller underlagt lovgivningen i en medlemsstat
- d) være registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester i én medlemsstat

22) **»relevant skatteyder«**: enhver person, for hvem en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som er parat til at gennemføre en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, eller som har gennemført det første skridt i en sådan ordning

23) **For så vidt angår artikel 8ab »forbundet foretagende«**: en person, der er knyttet til en anden person på mindst en af følgende måder:

- a) en person medvirker ved forvaltningen af en anden persons sager i kraft af sin mulighed for at udøve en væsentlig indflydelse på den anden person
- b) en person har en del af kontrollen over en anden person, da førstnævnte besidder en aktiebeholdning, der giver vedkommende mere end 25 % af stemmerettighederne
- c) en person deltager i en anden persons kapital i kraft af en ejendomsret, som direkte eller indirekte overstiger 25 % af kapitalen
- d) en person er berettiget til mindst 25 % af en anden persons fortjenester.

Hvis mere end en person deltager, jf. litra a)-d), i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i samme person, betragtes alle de pågældende personer som forbundne foretagender.

Hvis de samme personer deltager, jf. litra a)-d), i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i mere end én person, betragtes alle de pågældende personer som forbundne foretagender.

For så vidt angår dette nummer skal en person, der handler sammen med en anden person for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, anses som indehaver af deltagelse i alle stemmerettigheder eller hele kapitalen i den pågældende enhed, der er ejet af en anden person.

Ved indirekte deltagelse fastsættes opfyldelsen af kravene i litra c) ved at multiplicere procenterne i alle successive led. En person, der råder over mere end 50 % af stemmerettighederne, anses for at råde over 100 %.

En fysisk person, dennes ægtefælle og dennes slægtninge i opstigende eller nedstigende linje behandles som en enkelt person

24) **»markedsagnet ordning«**: en grænseoverskridende ordning, som udformes, markedsføres, er klar til gennemførelse eller stilles til rådighed for gennemførelsen uden nødvendigvis at være væsentligt tilpasset

25) **»skræddersyet ordning«**: enhver grænseoverskridende ordning, der ikke er en markedsagnet ordning.«

2) følgende artikel indsættes:

»Artikel 8ab

Anvendelsesområde og betingelser for obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger vedrørende indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger

1. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at mellemmand indgiver oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til de kompetente myndigheder inden 30 dage fra:

- a) dagen efter den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse eller

b) dagen efter at den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er klar til gennemførelse eller
c) når det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget,
afhængigt af hvad der indtræffer først.

Uanset første afsnit påhviler det også mellemmand, der er omhandlet i artikel 3, nr. 21), andet afsnit, at indgive oplysninger inden 30 dage fra dagen efter den dato, hvor de direkte eller ved hjælp af andre personer har ydet støtte, assistance eller rådgivning.

2. I tilfælde af markedsegne ordninger skal medlemsstaterne træffe de nødvendige foranstaltninger til at kræve, at mellemmanden aflægger periodisk beretning hver tredje måned, som giver en opdatering, der indeholder nye oplysninger som omhandlet i stk. 14, litra a), (d), (g) og (h), der er blevet tilgængelige, siden den seneste beretning blev indgivet.

3. Hvis mellemmanden er forpligtet til at indgive oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, skal sådanne oplysninger kun indgives i den medlemsstat, der optræder først i nedenstående liste:

- a) medlemsstaten, hvor mellemmanden er skattemæssigt hjemmehørende
- b) medlemsstaten, hvor mellemmanden har sit faste driftssted, hvorigennem tjenesteydelserne i forbindelse med ordningen leveres
- c) medlemsstaten, hvor mellemmanden er etableret eller underlagt lovgivningen
- d) medlemsstaten, hvor mellemmanden er registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester.

4. hvor der i henhold til stk. 3 er flere forpligtelser til indberetning, er mellemmanden fritaget fra at skulle indgive oplysninger, hvis den pågældende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger er blevet indgivet i en anden medlemsstat.

5. Hver medlemsstat kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at give mellemmanden ret til en fritagelse fra at skulle indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning. I sådanne tilfælde træffer hver medlemsstat de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at mellemmand straks underretter enhver anden mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen mellemmand, den relevante skatteyder om deres indberetningsforpligtelser i henhold til stk. 6.

Mellemmand kan kun være berettiget til en fritagelse i henhold til første afsnit i det omfang, de opererer inden for grænserne af den relevante nationale lovgivning, der definerer deres erhverv.

6. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hvis der ikke findes nogen mellemmand, eller hvis mellemmanden underretter den relevante skatteyder eller en anden mellemmand om anvendelsen af en fritagelse i henhold til stk. 5, påhviler forpligtelsen til at indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning den anden underrettede mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen mellemmand, den relevante skatteyder.

7. Den relevante skatteyder, som har indberetningspligten, indgiver oplysningerne senest 30 dage fra dagen efter den dato, hvor den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed til gennemførelse for den relevante skatteyder eller er klar til gennemførelse af den relevante skatteyder, eller når det første skridt i gennemførelsen heraf er blevet taget i relation til den relevante skatteyder, afhængigt af hvad der indtræffer først.

Hvis den relevante skatteyder er forpligtet til at indgive oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, skal sådanne oplysninger kun indgives til de kompetente myndigheder i den medlemsstat, der optræder først i nedenstående liste:

- a) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende
- b) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder har et fast driftssted, der nyder godt af ordningen
- c) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder oppebærer indkomst eller genererer overskud, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har et fast driftssted i en medlemsstat
- d) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder udøver en aktivitet, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har noget fast driftssted i nogen medlemsstat.

8. Hvor der i henhold til stk. 7 er flere forpligtelser til indberetning, er den relevante skatteyder fritaget fra at skulle indgive oplysninger, hvis vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger er blevet indgivet i en anden medlemsstat.

9. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hvis der er mere end en enkelt mellemmand, påhviler forpligtelsen til at indgive oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning alle mellemmand, der er involveret i samme indberetningspligtige grænseoverskridende ordning.

En mellemmand er kun fritaget fra at skulle indgive oplysninger i det omfang, vedkommende kan godtgøre i overensstemmelse med national lovgivning, at de samme oplysninger, der er omhandlet i stk. 14, allerede er indgivet af en anden mellemmand.

10. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hvis indberetningspligten påhviler den relevante skatteyder, og hvis der er mere end én relevant skatteyder, er den relevante skatteyder, der skal indgive oplysninger i overensstemmelse med stk. 6, den første i nedenstående liste:

- a) Den relevante skatteyder, som indgik den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med mellemmanden
- b) Den relevante skatteyder, som forvalter gennemførelsen af ordningen.

Enhver relevant skatteyder er kun fritaget fra at skulle indgive oplysninger i det omfang, vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger, der er omhandlet i stk. 14, allerede er indgivet af en anden relevant skatteyder.

11. Hver medlemsstat kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hver relevant skatteyder skal indgive oplysninger om sin brug af ordningen til skattemyndighederne i hvert år, vedkommende bruger den.

12. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at pålægge mellemmand og relevante skatteydere at indgive oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt blev gennemført mellem ikrafttrædelsesdatoen og datoen for anvendelsen af dette direktiv. Mellemmand og relevante skatteydere skal indgive oplysninger om disse indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger senest den 31. august 2020.

13. Den kompetente myndighed i en medlemsstat, hvor oplysningerne er indgivet i henhold til denne artikels stk. 1-12, skal gennem en automatisk udveksling videregive de i denne artikels stk. 14 anførte oplysninger til de kompetente myndigheder i alle øvrige medlemsstater i overensstemmelse med bestemmelserne om den praktiske gennemførelse i artikel 21.

14. De oplysninger, som den kompetente myndighed i medlemsstaten skal videregive i henhold til stk. 13, skal eventuelt omfatte følgende:

- a) identifikation af mellemmand og relevante skatteydere, herunder deres navn, fødselsdato og fødested (i tilfælde af et individ), skattemæssige hjemsted, skatteregistreringsnummer, og i givet fald af de personer, der er forbundne foretagender i forhold til den relevante skatteyder
- b) nærmere oplysninger om de i bilag IV fastlagte kendetegn, der gør den grænseoverskridende ordning indberetningspligtig

- c) en sammenfatning af indholdet af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, herunder angivelse af et eventuelt navn, hvorunder den almindeligvis er kendt, og en abstrakt beskrivelse af de pågældende forretningsaktiviteter eller ordninger, uden at det fører til offentliggørelse af erhvervsmæssige, industrielle eller faglige hemmeligheder, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser
- d) den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er eller vil blive taget
- e) oplysninger om de nationale bestemmelser, der udgør grundlaget for den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- f) værdien af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- g) identifikation af den/de relevante skatteyder(e)s medlemsstat og enhver anden medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- h) identifikation af eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med en angivelse af, hvilke medlemsstater denne person er knyttet til.

15. Reagerer en skattemyndighed ikke på en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning.

16. For at lette udvekslingen af de oplysninger, der er omhandlet i denne artikels stk. 13, vedtager Kommissionen de bestemmelser, der er nødvendige for den praktiske gennemførelse af denne artikel, herunder foranstaltninger, der skal standardisere meddelelsen af oplysninger i henhold til denne artikels stk. 14, som led i proceduren for fastlæggelse af den standardformular, der er omhandlet i artikel 20, stk. 5.

17. Kommissionen har ikke adgang til de oplysninger, der er omhandlet i stk. 14, litra a), c) og h).

18. Den automatiske udveksling af oplysninger skal finde sted inden for én måned efter udløbet af det kvartal, hvor oplysningerne blev indgivet. De første oplysninger meddeles senest den 31. oktober 2020.«

3) Artikel 20, stk. 5, affattes således:

»5. Kommissionen fastlægger standardformularer, herunder sprogordninger, i overensstemmelse med proceduren i artikel 26, stk. 2, i følgende tilfælde:

- a) ved automatisk udveksling af oplysninger om grænseoverskridende forhåndstilsagn og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger i medfør af artikel 8a før den 1. januar 2017
- b) ved automatisk udveksling af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger i medfør af artikel 8ab før den 30. juni 2019.

Disse standardformularer må ikke omfatte flere elementer for udveksling af oplysninger end dem, der er anført i artikel 8a, stk. 6, og artikel 8ab, stk. 14, og andre relaterede områder, der er knyttet til disse elementer, og som er nødvendige for at opfylde målene i henholdsvis artikel 8a og artikel 8ab.

De sprogordninger, der er omhandlet i første afsnit, forhindrer ikke medlemsstaterne i at meddele de oplysninger, der er omhandlet i artikel 8a og 8ab, på et hvilket som helst af Unionens officielle sprog. Disse sprogordninger kan dog omfatte bestemmelser om, at de centrale elementer i disse oplysninger også skal sendes på et andet af Unionens officielle sprog.«

4) Artikel 21, stk. 5, affattes således:

»5. Senest den 31. december 2017 udvikler og stiller Kommissionen teknisk og logistisk støtte til et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde på beskatningsområdet til rådighed, hvor oplysninger, der skal meddeles i forbindelse med artikel 8a, stk. 1 og 2, indføres med henblik på den automatiske udveksling, der er omhandlet i de nævnte stykker.

Senest den 31. december 2019 udvikler og stiller Kommissionen teknisk og logistisk støtte til et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde på beskatningsområdet til rådighed,

hvor oplysninger, der skal meddeles i forbindelse med artikel 8ab, stk. 13, 14 og 16, indføres med henblik på den automatiske udveksling, der er omhandlet i de nævnte stykker.

De kompetente myndigheder i alle medlemsstater har adgang til de oplysninger, der indføres i dette register. Kommissionen har også adgang til de oplysninger, der indføres i dette register, dog med de begrænsninger, der er fastsat i artikel 8a, stk. 8, og artikel 8ab, stk. 17. Kommissionen vedtager de nødvendige praktiske bestemmelser efter proceduren i artikel 26, stk. 2.

Indtil dette sikre centralregister er sat i drift, foretages den automatiske udveksling, der er omhandlet i artikel 8a, stk. 1 og 2, og artikel 8ab, stk. 13, 14 og 16, i overensstemmelse med nærværende artikels stk. 1 og de gældende praktiske ordninger.«

5) Artikel 23, stk. 3, affattes således:

»3. Medlemsstaterne sender Kommissionen en årlig vurdering af effektiviteten af den automatiske udveksling af oplysninger som omhandlet i artikel 8, 8a, 8aa og 8ab og af de opnåede konkrete resultater. Kommissionen vedtager ved hjælp af gennemførelsesretsakter formatet og betingelserne for meddelelse af den årlige vurdering. Gennemførelsesretsakterne vedtages efter proceduren i artikel 26, stk. 2.«

6) Artikel 25a affattes således:

»Artikel 25a

Sanktioner

Medlemsstaterne fastsætter regler om sanktioner, der skal anvendes i tilfælde af overtrædelser af de nationale regler, der er vedtaget i medfør af dette direktiv vedrørende artikel 8aa og 8ab, og træffer alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Sanktionerne skal være effektive, stå i et rimeligt forhold til overtrædelserne og have afskrækkende virkning.«

7) Artikel 27 affattes således:

»Artikel 27

Rapportering

1. Hvert femte år efter den 1. januar 2013 forelægger Kommissionen Europa-Parlamentet og Rådet en rapport om anvendelsen af dette direktiv.

2. Hvert andet år efter den 1. juli 2020 evaluerer medlemsstaterne og Kommissionen relevansen af bilag IV, og Kommissionen forelægger en rapport for Rådet. Denne rapport ledsages eventuelt af et forslag til retsakt.«

8) Teksten i bilaget til dette direktiv tilføjes som bilag IV.

Artikel 2

1. Medlemsstaterne vedtager og offentliggør senest den 31. december 2019 de love og administrative bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme dette direktiv. De underretter straks Kommissionen herom.

De anvender disse love og bestemmelser fra den 1. juli 2020.

Disse bestemmelser skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere regler for henvisningen.

2. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsfor skrifter, som de udsteder på det område, der er omfattet af dette direktiv.

Artikel 3

Dette direktiv træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Artikel 4

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den 25. maj 2018.

På Rådets vegne

V. GORANOV

Formand

BILAG**»BILAG IV****KENDETEGN****Del I. Kriteriet om det primære formål**

Der må kun tages hensyn til de generelle kendetegn i kategori A og de særlige kendetegn i kategori B og i kategori C, stk. 1, litra b), nr. i), samt litra c) og d), hvis »kriteriet om det primære formål« er opfyldt.

Dette kriterium er opfyldt, hvis det kan fastslås, at det primære formål eller et af de vigtigste formål, som under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder en person med rimelighed kan forvente at opnå ved en ordning, består i at opnå en skattefordel.

I forbindelse med kendetegnet i kategori C, stk. 1, kan opfyldelsen af betingelserne i kategori C, stk. 1, litra b), nr. i), samt litra c) eller d), ikke i sig selv være en grund til at konkludere, at en ordning opfylder kriteriet om det primære formål.

Del II. Kategorier af kendetegn**A. Generelle kendetegn, som kan være relevante ved kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt**

1. En ordning, hvor den relevante skatteyder eller en deltager i ordningen forpligter sig til at overholde en tavshedspligt, som kan betyde, at vedkommende ikke må afsløre, hvordan ordningen/ordningerne kan sikre en skattefordel i forhold til andre mellemmand eller skattemyndighederne.

2. En ordning, hvor mellemmanden er berettiget til et honorar (eller en rente, et vederlag for finansieringsomkostninger og andre omkostninger) for ordningen, og dette honorar fastsættes på basis af:

a) den skattefordel, der udledes af ordningen, eller

b) hvorvidt der rent faktisk drages en skattefordel af ordningen. Her pålægges mellemmanden bl.a. en forpligtelse til at refundere hele eller en del af honoraret, hvis den tilsigtede skattefordel ved ordningen ikke opnås helt eller delvist.

3. en ordning, der i væsentlig grad har standarddokumentation og/eller -struktur og er tilgængelig for mere end én relevant skatteyder uden i væsentlig grad at skulle tilpasses til gennemførelsen.

B. Særlige kendetegn i forbindelse med kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt

1. en ordning, hvorved en deltager i ordningen tager uberettigede skridt, som består i at erhverve en tabsgivende virksomhed, stoppe denne virksomheds hovedaktivitet og dække dens tab for at nedbringe

sin skattepligt, herunder gennem en overførsel af disse underskud til en anden jurisdiktion eller ved at fremskynde anvendelsen af tabene.

2. En ordning, der bevirker, at en indtægt omdannes til kapital, gaver eller andre former for indkomst, som beskattes lavere eller fritages fra skat.

3. En ordning, der omfatter cirkulære transaktioner, som fører til round-tripping af midler, navnlig ved at inddrage mellemænd uden andre primære kommercielle funktioner eller transaktioner, der udligner hinanden eller har andre lignende egenskaber.

C. Særlige kendetegn i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner

1. En ordning, hvor der foretages fradragsberettigede grænseoverskridende betalinger mellem to eller flere indbyrdes forbundne foretagender, og hvor mindst et af følgende forhold gør sig gældende:

- a) modtageren er ikke skattemæssigt hjemmehørende i nogen skattejurisdiktion
- b) modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, men denne jurisdiktion:
 - i) opkræver ikke nogen virksomhedsskat eller opkræver en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul procent eller
 - ii) er opført på en liste over tredjelandes jurisdiktioner, som medlemsstaterne kollektivt eller inden for rammerne af OECD har vurderet som værende ikkesamarbejdsvillige.
- c) betalingerne fritages helt fra beskatning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende
- d) betalingerne er genstand for en præferentiel skatteordning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende.

2. Fradrag af samme afskrivninger på aktivet påberåbes i mere end en jurisdiktion.

3. Fritagelse fra dobbeltbeskatning af samme indkomst eller kapital påberåbes i mere end en jurisdiktion.

4. Der findes en ordning, som omfatter overførsel af aktiver, og hvor der i de involverede jurisdiktioner er en væsentlig forskel på det beløb, der skal betales som modydelse for aktiverne.

D. Særlige kendetegn vedrørende aftaler om automatisk udveksling af oplysninger og reelt ejerskab

1. En ordning, som kan underminere indberetningspligten i henhold til lovgivningen til gennemførelse af EU-lovgivningen eller tilsvarende aftaler om automatisk udveksling af oplysninger om Finansielle konti, herunder aftaler med tredjelande, eller som udnytter fraværet af sådan lovgivning eller sådanne aftaler. Sådanne ordninger skal mindst omfatte følgende:

- a) anvendelse af en konto, et produkt eller en investering, som ikke er eller foregiver ikke at være en Finansiell konto, men har kendetegn, som i alt væsentligt svarer til en Finansiell konto
- b) overførsel af Finansielle konti eller aktiver eller anvendelse af jurisdiktioner, der ikke er bundet af den automatiske udveksling af oplysninger om Finansielle konti med den relevante skatteydere bopælsstat
- c) omklassificering af indtægt og kapital til produkter eller betalinger, der ikke er omfattet af automatisk udveksling af oplysninger om Finansielle konti
- d) overførsel eller konvertering af et Finansielt institut eller en Finansiell konto eller aktiverne deri til et Finansiell institut eller en Finansiell konto eller aktiver, der ikke er underlagt indberetning i henhold til den automatiske udveksling af oplysninger om Finansielle konti
- e) anvendelse af juridiske enheder, ordninger eller strukturer, der fjerner eller har til formål at fjerne indberetning af en eller flere Kontohavere eller Kontrollerende personer i henhold til den automatiske udveksling af oplysninger om Finansielle konti

f) ordninger, der underminerer eller udnytter svagheder i procedurerne for passende omhu, der anvendes af Finansielle institutter til at overholde deres forpligtelser til at indberette oplysninger om Finansielle konti, herunder anvendelsen af jurisdiktioner med utilstrækkelige eller svage systemer til håndhævelse af lovgivningen om bekæmpelse af hvidvaskning af penge eller med svage gennemsigthedskrav for juridiske personer eller juridiske ordninger.

2. En ordning, som indebærer en uigennemskuelig juridisk eller reel ejerskabskæde med anvendelse af personer, juridiske ordninger eller strukturer:

a) som ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, og

b) som er etableret, forvaltet, hjemmehørende, kontrolleret eller oprettet i enhver anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor en eller flere af de reelle ejere af de aktiver, der ejes af sådanne personer, juridiske ordninger eller strukturer, er hjemmehørende, og

c) når de Reelle Ejere af sådanne personer, juridiske ordninger eller strukturer, som fastsat i direktiv (EU) 2015/849, er gjort uidentificerbare.

E. Særlige kendetegn vedrørende interne afregningspriser

1. En ordning, der indebærer anvendelse af ensidige safe harbour-regler.

2. En ordning, der indebærer overførsel af immaterielle aktiver, der er svære at værdisætte. Begrebet »immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte«, omfatter immaterielle aktiver eller rettigheder i immaterielle aktiver, for hvilke der på tidspunktet for deres overførsel mellem forbundne foretagender:

a) ikke findes noget pålideligt sammenligningsmateriale, og

b) hvor der på tidspunktet for transaktionernes indgåelse er højst usikre prognoser for de fremtidige pengestrømme eller indtægter, der forventes opnået fra de overførte immaterielle aktiver, eller hvor de antagelser, der anvendes ved værdiansættelsen af de immaterielle aktiver, er højst usikre, hvilket gør det vanskeligt på tidspunktet for overførslen at forudsige de immaterielle aktivers succes i sidste ende.

3. En ordning, som indebærer en koncernintern, grænseoverskridende overførsel af funktioner og/eller risici og/eller aktiver, hvis overdragerens eller overdragerernes forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT) i en periode på tre skatteår efter overførslen udgør højst 50 % af overdragerens eller overdragerernes forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT), hvis overførslen ikke var blevet foretaget.«

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende lov

Lovforslaget

§ 1

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

I skatteindberetningsloven, jf. lov nr. 1536 af 19. december 2017, som ændret bl.a. ved § 37 i lov nr. 1429 af 5. december 2018, § 5 i lov nr. 1727 af 27. december 2018 og senest ved § 9 i lov nr. 84 af 30. januar 2019, foretages følgende ændringer:

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, EU-Tidende 2016, nr. L 342, side 1, og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, EU-Tidende 2018, L 139, side 1.«

2. Efter § 46 indsættes i *kapitel 7*:

»§ 46 a. Skatteministeren fastsætter regler om, at mellemmand og relevante skatteydere skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om grænseoverskridende ordninger til told- og skatteforvaltningen. Skatteministeren fastsætter derudover regler om, at en mellemmand, som påberåber sig en fritagelse fra indberetningspligt efter regler udstedt i medfør af 1. pkt., skal notificere andre mellemmand eller relevante skatteydere herom.

§ 46 b. Reagerer told- og skatteforvaltningen ikke på en grænseoverskridende ordning, der er indberettet efter regler udstedt i medfør af § 46, eller som told- og skatteforvaltningen har modtaget oplysninger om fra en udenlandsk myndighed, jf. skattekontrollovens § 66, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden af eller den skattemæssige behandling af denne ordning.«

§ 48. Told- og skatteforvaltningen fører register over indberetningspligtige som nævnt i §§ 5, 6, 11 a-19, 24-26, 30-32 eller 42, § 43, stk. 1, eller §§ 44-46, indberetningspligtige efter regler udstedt i medfør af §§ 4 eller 9, § 10, jf. § 9, eller § 11 og frivillige indberettere efter § 20 eller § 43, stk. 2.

Stk. 2 og 3. - - -

§ 52. Den, der skal indberettes om efter denne lov eller regler udstedt i medfør heraf, skal oplyse den indberetningspligtige om sine identifikationsoplysninger, herunder sit cpr-nummer. Den, som opretter en finansiel konto omfattet af § 22, skal oplyse det finansielle institut, hvori den finansielle konto oprettes, om sin identitet, herunder om sit cpr-nummer. 1. pkt. finder ikke anvendelse, i det omfang der gælder en tilsvarende pligt efter § 4, stk. 4, i lov om et indkomstregister, eller hvis indberetningen skal ske efter § 41.

Stk. 2 og 3. - - -

§ 56. Den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter denne lov, skal opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig. Opbevaringen skal ske efter bogføringslovens regler om

3. I § 48, *stk. 1*, indsættes efter »§ 11«: », § 46 a.«.

4. I § 52, *stk. 1, 3. pkt.*, indsættes efter »§ 41«: »eller regler udstedt i medfør af § 46 a.«.

5. I § 56, *stk. 1, 1. pkt.*, indsættes efter »denne lov«: »eller regler udstedt i medfør heraf«.

opbevaring af regnskabsmateriale. Er den indberetningspligtige i øvrigt bogføringspligtig, og indgår de oplysninger, der skal indberettes, i den bogføringspligtiges regnskab, skal regnskabet tilrettelægges således, at de indberettede oplysninger kan afstemmes med regnskabsføringen.

Stk. 2-6. - - -

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

§ 2

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1535 af 19. december 2017, som ændret ved § 6 i lov nr. 1430 af 5. december 2018 og ved § 7 i lov nr. 1726 af 27. december 2018, foretages følgende ændring:

1. Fodnoten til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, EU-Tidende 2016, nr. L 342, side 1, og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, EU-Tidende 2018, L 139, side 1.«

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

1) Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, som ændret ved rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen. Bestemmelsen finder ligeledes anvendelse på aftaler indgået mellem EU og tredjeland om administrativ bistand i skattesager.

2)-4) - - -

2. I § 66, nr. 1, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258«: », Rådets direktiv 2016/2258« og der indsættes efter »hvidvaskreguleringen«: »og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 3

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret bl.a. ved § 3 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 4 i lov nr. 1554 af 13. december 2016 og § 2 i lov nr. 1555 af 19. december 2017 og senest ved § 4 i lov nr. 84 af 30. januar 2019, foretages følgende ændring:

§ 62 D. - - -

Stk. 2. - - -

Stk. 3. Bestemmelserne i stk. 1 og 2 skal kun anvendes ved personligt arbejde i en fremmed stat, som er omfattet af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på be-

1. I § 62 D, stk. 3, og § 88, stk. 2, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258«: », Rådets direktiv 2016/2258« og der indsættes efter »hvidvaskreguleringen«: »og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

skatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, eller OECD's og Europarådets bistandskonvention (af 25. januar 1988), og som har indgået en aftale med Danmark om gensidig administrativ bistand med inddrivelse af skattekrav.

§ 88. - - -

Stk. 2. Skatteministeren bemyndiges til under forbehold af gensidighed at indgå aftaler med fremmede stater, som er omfattet af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, eller OECD's og Europarådets bistandskonvention (af 25. januar 1988), om, at foreløbige skatter, der i den ene stat er indeholdt i en indkomst, kan overføres til dækning af den anden stats skattekrav i samme indkomst.

Stk. 3. - - -

§ 4

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019, som ændret senest ved § 18 i lov nr. 551 af 7. maj 2019, foretages følgende ændring:

§ 16 H. - - -

Stk. 2. Den skattepligtige kan efter anmodning fritages for beskatning efter stk. 1, for så vidt angår selskaber, som er hjemmehørende i en fremmed stat inden for EU eller EØS, hvis den skattepligtige kan dokumentere, at selskabet reelt er etableret i den pågældende stat og dér udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende CFC-indkom-

1. I § 16 H, stk. 2, nr. 2, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258«: », Rådets direktiv 2016/2258« og der indsættes efter »hvidvaskreguleringen«: »og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på

sten. Det er en forudsætning for fritagelse, at det er muligt via en dobbeltbeskatningsoverenskomst, Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, eller anden aftale om udveksling af oplysninger at verificere den skattepligtiges dokumentation vedrørende CFC-indkomsten. Den skattepligtige beskattes ikke af indkomsten i udenlandske selskaber som nævnt i stk. 1, i det omfang indkomsten skal medregnes til et selskabs eller en fonds skattepligtige indkomst efter selskabsskatteovens § 31 A eller § 32 eller fondsbeskatningslovens § 12.

Stk. 3-14. - - -

§ 15 C. Personer, som har oprettet en pensionsordning i et livsforsikringselskab, en pensionskasse eller et kreditinstitut med hjemsted i et andet land inden for EU/EØS end Danmark, der i sit hjemland har tilladelse til at drive livsforsikringsvirksomhed, pensionskassevirksomhed eller kreditinstitutvirksomhed, kan anmode told- og skatteforvaltningen om at godkende pensionsordningen som omfattet af kapitel 1. Godkendelse sker, når følgende betingelser er opfyldt:

1)-5) - - -

beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 5

I pensionsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1088 af 3. september 2015, som ændret bl.a. ved § 5 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 6 i lov nr. 1554 af 13. december 2016, § 20 i lov nr. 1555 af 19. december 2017 og senest ved § 13 i lov nr. 339 af 2. april 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 15 C, stk. 1, nr. 6, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258«: », Rådets direktiv 2016/2258« og der indsættes efter »hvidvaskreguleringen«: »og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

6) Det skal være muligt via Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, Rådets forordning (EU) nr. 389/2012 af 2. maj 2012 om administrativt samarbejde på punktafgiftsområdet og om ophævelse af forordning (EF) nr. 2073/2004, en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden aftale om udveksling af oplysninger at verificere livsforsikringselskabets, pensionskassens eller kreditinstituttets dokumentation vedrørende forpligtelserne m.v. som nævnt i nr. 4.

Stk. 2-7. - - -